

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 06.06.2007, betreffend Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2003 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2004 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches. Die Festsetzung der Abgaben erfolgt endgültig.

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

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.) – einer GmbH – fand für die Jahre 2001-2004 eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, worüber der Prüfer in seinem Bericht vom 31. Mai 2007 seine Feststellungen traf, die zu entsprechenden Änderungen der Bemessungsgrundlagen führten. Die wesentlichen Ergebnisse der Prüfung werden in der Niederschrift über die Schlussbesprechung (NSB) vom 22. Mai 2007 zusammengefasst und bilden einen integrierenden Bestandteil des Berichts und damit eine Begründung der angefochtenen Bescheide.

Aus Vereinfachungsgründen werden lediglich die mit damaliger Berufung und nunmehr als Beschwerde zu wertenden Rechtsmittel beeinspruchten und daher strittigen Feststellungen erwähnt.

1. Mangelnde Leistungsverrechnung der Bf. an verbundene Unternehmen – unentgeltliche Nutzungsüberlassungen an die AP GmbH (Tz. 2 und Punkt B 1 der NSB):

Im Streitzeitraum habe die Bf. die Nutzung von diversen Hotelappartements an die AP GmbH überlassen, wobei es sich laut den bei der Baubehörde erhobenen Bauplänen anlässlich der Vorbetriebsprüfung um insgesamt sechs Appartements im Ausmaß von 236,58 m² handelte. Grundlage für diese Nutzungsüberlassung sei ein im Rahmen der Verschmelzung übernommener seinerzeitiger alter Mietvertrag vom 16. November 1984 samt einem dazugehörigen Nachtrag vom 21. Jänner 1988, wo ein Mietzins von 250.000 S pro Jahr zuzüglich Wertsicherung als vereinbart gelte.

Im Prüfungszeitraum habe die Bf. auch einen zuvor errichteten Seminarraum im Ausmaß von 305,17 m² und eine Sauna mit ca. 53 m² der AP GmbH zur Nutzung überlassen.

In Anlehnung an die UFS-Entscheidung betreffend das Wirtschaftsjahr 1996/97, RV/0073-G/02 vom 5. Oktober 2005, die später durch das Erkenntnis des VwGH vom 23. Oktober 2010, 2005/15/0149 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde, wurden vom Prüfer unter Hinzurechnung der entsprechenden Wertsicherungsbeträge die nicht verrechneten Mieten in folgender Höhe festgelegt:

Jahr	ATS	Euro
2000/01	998.928	72.595
2001/02	1.022.348	74.297
2002/03	1.049.591	76.277
2003/04	1.068.231	77.631

Auf Grund vereinbarter, in Folge jedoch tatsächlich ausgebliebener Erlösverrechnungen seien diese Beträge als an den Alleingesellschafter zugeflossene verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren.

Berufung/Beschwerde:

In ihrer Berufung/Beschwerde führte die Bf. dazu aus, ursprünglich hätten die beiden Gesellschaften die Zahlung eines Mietentgelts vereinbart, die in weiterer Folge wegen des anstehenden Sanierungsbedarfes der AP GmbH allerdings eingestellt worden sei.

Die Bf. hätte ein Interesse an der Sanierung der AP GmbH, da sie an diese laufend Lieferungen und Leistungen erbrachte, insbesondere in ihrem Geschäftsgebiet der Kühlanlagen, Installation und der laufenden Hausreparaturen. Das Fortbestehen der AP GmbH und die Möglichkeit in Zukunft die offenen Forderungen einfordern zu können, machte es notwendig, allfällige Sanierungsschritte mitzumachen. Wie in allen Sanierungsfällen seien Gläubiger mit einem Zahlungsmoratorium einverstanden, um wenigstens in Zukunft ihre Forderungen ganz oder zum Teil bezahlt zu bekommen.

Derartige Sanierungsschritte seien durchaus fremdüblich und geradezu charakteristisch für die Sanierungsbeiträge von Gläubigern von Unternehmen.

Selbstverständlich wäre es möglich gewesen, eine Forderung der Bf. an die AP GmbH für die Zeiträume, für die keine Miete gezahlt worden ist, bei der Bf. zu aktivieren, mit der handelsrechtlich notwendigen Konsequenz, dass diese wieder wertberichtigt hätten werden müssen.

Es erschien jedoch nicht sinnvoll, einem Schuldner Entgelte zu verrechnen, die dieser offensichtlich nicht zahlen könne. Es wäre darüber hinaus auch nicht sinnvoll gewesen, Mahnungen oder Exekutionsschritte gegen den jeweiligen Schuldner zu setzen, weil sich durch die Situation der Bf. hinsichtlich ihrer Ertragssituation nicht verbessert hätte. Eine exekutive Betreibung der Forderungen der Bf. an die AP GmbH hätte außer Exekutionskosten mangels Einbringlichkeit nichts gebracht.

Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 1. April 2014:

Im Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 1. April 2014 führte dieses aus, eine von Amts wegen durchgeführte Neuberechnung ergab, dass die vom Prüfer getroffenen Festlegungen verdeckter Ausschüttungen der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten, wobei an dieser Stelle bemerkt werde, dass in Anlehnung an einen „inneren“ Betriebsvergleich des Abschlusses des Mietvertrages mit der neuen Hotelbetreiberin sogar die Feststellung tendenziell höherer Mieten möglich erscheine, weil dieser Vertrag auf Grund des Abstandes von bloß einem Jahr eine größere Nähe zum letzten Streitjahr (2004) aufweise, als die bisher auf statistischen Größen aufbauenden Mietzinssteigerungen weiter entfernt liegender Stichproben gutachtlicher Ermittlungen (1998) basierend auf zwei Wohnungen in Ramsau und einer Wohnung in Schladming. Abgesehen davon fällt auf, dass der durch Fremdvermietung erzielte Mieterlös mit der neuen Hotelbetreiberin um fast ein Drittel höher ist als der gutachterlich angenommene.

In Anlehnung an die UFS Entscheidung vom 15. Dezember 2010, RV/0833-G/07 wurden der Bf. eine Ermittlung der angemessenen Mietzinse an Hand einer Durchschnittsberechnung von vier Bewertungsmethoden bekanntgegeben.

Die erste Berechnung basierte auf einer Ermittlung eines Quadratmetermietzinses durch Rückrechnung des Mietvertrages vom 25. Oktober 2005 vom Verbraucherpreisindex (VPI) auf die Streitjahre, wobei von einer gewichteten Fläche von 757,87 m² auszugehen sei, weil die Terrassen- und Balkonflächen nur mit einem Viertel zum Ansatz kamen. Bei diesem Mietvertrag wurden neben dem laufenden Monatsmietzins von 5.416 € auch die Einmalzahlung von 208.000 € (netto) auf zehn Jahre verteilt unter Annahme einer 5%igen Verzinsung in Anschlag gebracht.

Die zweite Berechnung fußt auf dem Mietvertrag der Bf. vom 21. Jänner 1988 unter Annahme einer entsprechenden Valorisierung nach dem Verbraucherpreisindex.

Die dritte Berechnung nimmt auf die Angaben des von der Bf. bestellten Sachverständigen Bezug.

Die vierte Berechnung geht ausgehend von einer Amortisierung der Investitionskosten nach einem für gewerbliche Vermietungen üblichen Zinssatz unter Annahme einer vierzigjährigen Restnutzungsdauer.

Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 2014:

Neben allgemeinen Ausführungen zu den bisherigen vergangenen Abgaben- und Rechtsmittelverfahren, wo ihres Erachtens die Ermittlung fremdüblicher Mietzinse auf Grund unzureichender Erhebung nicht ausreichend erfolgt wäre, wendet sich die Bf. gegen die Rückprojektion der Mietzinse aus dem Mietvertrag vom 25. Oktober 2005, weil die Aufrechnung der Einmalzahlung und dessen Aufteilung an den mietrechtlichen Bestimmungen vorbei gehe. Die Qualifizierung dieses Betrages als Einmalzahlung sei entgegen dem Vorbringen und dem Willen der Vertragspartner geschehen. Dies werde dadurch klar, weil anlässlich des Verkaufes der Liegenschaft vom 18. November 2009 (!) und Beendigung des 10 Jahre unkündbaren Mietvertrages eine Rückverrechnung dieser Mietvorauszahlung nicht stattgefunden habe. Durch diese Annahme werde der Mietzins im Fremdvergleich um rund ein Drittel zu hoch angesetzt.

Zum Mietvertrag vom 21. Jänner 1988 gehe das BFG davon aus, dass ein Mietzins an Hand des Verbraucherpreisindex wertzusichern sei, was unrichtig sei, weil er von gewerblich genutzten Immobilien durch Angebot und Anfrage bestimmt werde und nicht an den Index gebunden sei.

Zum Gutachten des Sachverständigen merkt sie an, das BFG rechne einen rein arithmetischen Mittelwert. Die Mietpreise für den Seminar- und Wellnessbereich seien (nutzungsbezogen) deutlich geringer, als die Mietpreise für die Appartements bezogen auf die genutzten Flächen des Sachverständigen.

Zur Investitionsrechnung vermeint die Bf. aus den von ihr angeführten VwGH-Erkenntnissen zu entnehmen, dass es ausdrücklich auf die erzielbare Fremdmiete und nicht auf fiktive Kapitalverzinsungen ankomme.

Was die Einmalzahlung oder von der Bf. als Investitionsablöse titulierten € 208.000 anlange, sei in keiner Aussage der Bf. und der Mieterin zu entnehmen, dass es sich dabei um eine Mietvorauszahlung handle, weshalb es sich erübrige, auf die Verzinsung und Verteilung auf zehn Jahre einzugehen. Würde es sich bei diesem Betrag um eine Mietvorauszahlung handeln, wäre dies natürlich im Mietvertrag dokumentiert worden, da kein Unternehmer eine Mietvorauszahlung leiste, die nicht auch schriftlich vereinbart sei.

In diesem Zusammenhang seien die Zeugen CG und JR zum materiellen Hintergrund zu befragen, wobei sich herausstellen werde, dass es sich bei der Zahlung keinesfalls um eine Mietvorauszahlung, sondern um eine Vereinbarung zur teilweisen Abgeltung der Forderungen der Bf. aus der Finanzierung und den offenen Rechnungen der

Vergangenheit gegenüber der AP GmbH ohne Befassung des Hauptgläubigers gehandelt habe. Dieser Betrag sollte der Bf. aus dem Kaufpreis zufließen und nicht der hypothekarisch besicherten Bank.

Aus abgabenrechtlicher Vorsicht verweise sie darauf, im Falle der Bestätigung der bisherigen Rechtsmeinung durch das BFG der Annahme verdeckter Ausschüttungen aus der Nichtverbuchung aus Sanierungsgründen ausgesetzter Mieten, sei der im (nicht streitgegenständlichen) Wirtschaftsjahr 2005/06 bei der Bf. verbuchte Betrag, der damals ordnungsgemäß der Körperschaftsteuer unterzogen wurde, aus dem steuerpflichtigen Einkommen der Bf. im Jahr 2005 auszuscheiden, da es ansonsten zur einer Doppelerfassung käme, da die Forderungen der Bf. bis 2005 zur Gänze aufwandswirksam wertberichtigt wurden.

Weiten Raum nehmen die bereits in früheren Verfahren erstatteten Ausführungen über die Tatsache der Sanierungsbedürftigkeit durch Zahlungsstockung und deren betriebswirtschaftliche Begründetheit ein. Den Ausführungen des damaligen Erkenntnisses des VwGH vom 24. September 2007, 2004/15/0166, die bf. Ausführungen über einen Sanierungszuschuss und einer Aussetzung der Mietzinszahlungen zeigten, dass der Beitrag der Bf. zur Sanierung der AP GmbH auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen beruhte, weil sie selbst einräume, im Falle der Erfolglosigkeit der Sanierung der AP GmbH wären von einem Erwerber des Betriebes der AP GmbH höhere Mietentgelte zu entrichten gewesen, sei entgegen zu halten, die von der Bf. geleisteten Zuschüsse in Form geringerer Mieten zielen darauf ab, den Betrieb und Vermögenswert der AP GmbH aufrecht zu erhalten, um diesen möglichst Gewinn bringend an einen neuen Eigentümer zu veräußern, der finanziell besser ausgestattet war als die AP GmbH und somit in der Lage war, die Mieten in voller Höhe zu bezahlen. Daher wäre ihr Verzicht betriebswirtschaftlich begründet. Sie wollte als Liegenschaftseigentümer vermeiden, dass die AP GmbH insolvent werde und der Gesamtkomplex der AP GmbH samt Seminarräumen, Wellnessbereich und Appartements im Insolvenzverfahren getrennt und unter ihrem Wert verkauft würden.

Weiters wurde zum Beweise ortsüblicher Mietzinse für Hotelbetriebe in S. die Befragung des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen HK als sachverständigen Zeugen beantragt, wobei er auch zur unter fremden üblichen Sanierungsmaßnahmen der Aussetzung der Mieten zu befragen wäre.

Ergänzung zur Vorhaltsbeantwortung vom 22. Oktober 2014:

In Ergänzung der Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 2014 wurde ein Gutachten des gerichtlich zertifizierten Sachverständigen HK vorgelegt. Der Sachverständige habe in seinem Gutachten vom 10. Oktober 2014 den fremdüblichen Mietzins der im 1. Obergeschoss und Dachgeschoss gelegenen Räumlichkeiten und Terrassen in der Liegenschaft in S. für den Zeitraum 2001 bis 2004 ermittelt. Er ziehe als Grundlage den im Jahr 2005 zwischen der Bf. und der neuen Hotelbetreiberin GmbH (einer fremden

Dritten) abgeschlossenen Bestandsvertrag heran. Die Gesamtfläche von 927 m² werde gewichtet, so dass sich eine gewichtete Nutzfläche von 760,50 m² ergebe. Ausgehend vom Bestandsvertrag vom 27. Oktober 2005 mit einem monatlichen Bestandszins von € 5.416 unter Heranziehung der gewichteten Nutzfläche von 760,50 m² betrage die Quadratmetermiete inklusive Einrichtung € 7,12 pro Monat. Der Sachverständige ziehe für die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände einen Anteil von 10 % ab, wodurch sich eine monatliche Miete pro Quadratmeter ohne Einrichtung von € 6,41 ergebe.

Der Sachverständige führte aus, die Situierung und die Art der mietgegenständlichen Räumlichkeiten hätte im Bewertungszeitraum nach entsprechender Adaptierung, auch eine Alternativnutzung für Büros oder Ordinationen zugelassen. Aufgrund einer derartigen Nutzungsmöglichkeit ziehe er für die Überprüfung des tatsächlich vereinnahmten Bestandzinses die Tabelle "Büroflächen - Mieten" für den Bezirk Liezen des WKO-Preisspiegels heran. Dies stehe im Einklang mit den von der Rechtsmittelbehörde in der Entscheidung zu GZ. RV/0833-G/07, Seite 25, zum Gutachten des Sachverständigen M. getätigten Ausführungen, „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 Bf. diese Flächen nicht für Wohnzwecke, sondern für den gewerblichen Betrieb vermietete. Im Übrigen hätte sich für die Bf. unter Ausnutzung aller sich bietenden Marktchancen eine lukrativere Vermietung von Kanzlei- oder Praxisräumlichkeiten angeboten.“

Von diesem Mietzins ausgehend rechnete der Sachverständige die für die Jahre 2001 bis 2004 fremdüblichen Mieten pro Quadratmeter gewichtete Nutzfläche mit Hilfe des Verbraucherpreisindex 2000 rück.

Dadurch ermittelte er für den Zeitraum 2001 bis 2004 die nachfolgenden fremdüblichen Mieten:

Jahr	gewichtete Nutzfläche in m ²	Miete/ m ²	monatl. Miete
2001	760,50	€ 5,91	€ 4.494,56
2002	760,50	€ 6,02	€ 4.578,21
2003	760,50	€ 6,10	€ 4.639,05
2004	760,50	€ 6,23	€ 4.737,92

Die Bf. sei weiterhin der Ansicht, dass der fremdübliche Mietzins für die Jahre 2001 bis 2004 jedenfalls nur einem Sachverständigengutachten entnommen werden könne und beantragt, die im beiliegenden Gutachten ermittelten Werte für die Berechnung des fremdüblichen Mietzins 2001 bis 2004 heranzuziehen.

Wiederholend werde darauf hingewiesen, dass die angemessenen Mieten nach dem Fremdvergleich, in welcher Höhe auch immer sie festgestellt werden, nichts mit der Fähigkeit den angemessenen Mietzins zu bezahlen zu tun haben. Die Bf. beantrage daher wie bisher, die im Zuge der Außenprüfung erfolgten Zurechnungen zum steuerlichen Ergebnis, ausgeführt in Tz. 2 des Prüfungsberichtes zum Thema "Unentgeltliche Nutzungsüberlassung", sowie die verdeckten Ausschüttungen an FG ersatzlos aufzuheben.

Abschließend werde die Ladung des Sachverständigen zur Erörterung des Gutachtens vom 10. Oktober 2014 zur Befragung über den ortsüblichen Mietzins in den Jahren 2001 bis 2004 beantragt. Im Sinne des Parteiengehörs werde ersucht, den Sachverständigen zu den angeführten Zeugenthemen und zur Gutachtenserörterung im Beisein der Bf. und/oder ihrer steuerlichen Vertretung zu befragen, um der Bf. weitere Fragen an den Sachverständigen zu ermöglichen, soweit die Antworten der Aufklärung des Sachverhaltes dienen könnten und einen Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO abzuhalten.

2. Forderungsaufstockung und –Abschreibung von Forderungen der AP GmbH (Tz. 4 des Prüfungsberichtes und Punkt B 3 der NSB):

Hierzu führt der Prüfer aus, obwohl die Liquiditätslage der AP GmbH bekannt war und mit der Zahlungsunfähigkeit zu rechnen gewesen wäre, habe die Bf. die Forderungen ohne entsprechende Sicherheiten weiter anwachsen lassen und gleichzeitig deren Abschreibungen vorgenommen. Es sei davon auszugehen, dass bereits mit dem Eingehen Not leidender Leistungsbeziehungen der Tatbestand verdeckter Ausschüttungen gegeben ist. Einerseits seien Wertberichtigungen verbucht und andererseits erfolgten trotz des drohenden Ausfalles laufend Valutaaufstockungen. Diese weiteren Forderungserhöhungen stellten verdeckte Ausschüttungen dar.

Die verdeckten Ausschüttungen wurden wie folgt angesetzt:

Jahr	ATS	Euro
2000/01	1.096.283,10	76.670,00
2001/02	680.955,97	49.487,00
2002/03	913.656,40	66.398,00
2003/04	517.167,12	37.584,00

Berufung/Beschwerde:

In ihrer Berufung/Beschwerde führte die Bf. aus, für die Bewertung der Kundenforderungen der Bf. an die AP GmbH sei die Vereinbarung zwischen FG als Geschäftsführer der AP GmbH und dem Vorstand der Bank vom 30.

Oktober 1997 ausschlaggebend gewesen, wonach „die jetzigen und zukünftigen Lieferverbindlichkeiten der AP GmbH gegenüber der Bf. nachrangig gegenüber fremden Lieferantenverbindlichkeiten zu bezahlen sind“. Es sollten demnach keine liquiden Mittel von der AP GmbH an die Bf. fließen, bis die laufenden Darlehensraten an die Bank und sonstigen Lieferanten bezahlt worden wären.

Da weder die Bf. noch die Bank von einer gänzlichen Einbringlichkeit der Forderungen zu überzeugen war, musste dem unternehmensrechtlich geltenden strengen Niederstwertprinzip für Umlaufvermögen folgend eine Forderungsabschreibung vorgenommen werden, weshalb für die Versagung der steuerlichen Anerkennung wegen des Maßgeblichkeitsprinzips kein Platz bleibe.

Insbesondere könne der in früheren Abgabenverfahren zur Rechtfertigung der Vorgehensweise immer wieder erfolgte Hinweis auf die Sanierungsbedürftigkeit der AP GmbH nun aber durch die Tatsache bekräftigt werden, dass die AP GmbH mangels Zahlungsfähigkeit im Dezember 2005 Konkurs anmelden musste. Bemerkt werde, im Zuge des Konkurses seien die Forderungen (Darlehen und Verrechnungsforderungen) der Bf. nicht anerkannt worden. Andererseits habe die Bf. im vorkonkurslichen Verkauf der Liegenschaft die Bf. auf Grund der Rechnung vom 13. Oktober 2005 einen wesentlichen Betrag von brutto € 249.600 für die Einbauten in die Seminar- und Nassräume erhalten, der ertragsmäßig verbucht wurde. Es zeige sich daher ganz offensichtlich, die Fortführung der AP GmbH in den letzten Jahren sei auch für die Bf. sinnvoll gewesen und zumindest fast die Hälfte der Verrechnungs- und Darlehensforderung sei über diesen Weg der Bf. zu geflossen. Daher sei ihres Erachtens die Wertberichtigung sinnvoll und notwendig gewesen.

Auch die Bank habe im vorkonkurslichen Verkauf der Liegenschaft auf einen wesentlichen Betrag gegenüber die AP GmbH verzichten müssen. Daher müsse dieser Verlust gleich zu werten sein, wie der Verlust der Bf.

Zur Frage der Besicherung der offenen Forderungen sei auszuführen, beim Forderungskonto handelte es sich um ein laufendes Kontokorrentkonto zwischen den beiden Unternehmen, auf dem die Lieferungen und Zahlungen verbucht wurden. Über derartige Kontokorrentforderungen sei es im Allgemeinen unüblich, Vereinbarungen über eine Besicherung oder Verzinsung schriftlich festzulegen.

Im Zusammenhang zu den vom Finanzamt durchgeführten Zurechnungen sei erwähnt, das Finanzamt habe die gesamte Forderungsaufstockung als eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteilszuwendung gewertet. Entsprechend dem Erkenntnis des VwGH vom 26. Mai 1998, 94/14/0042 über die steuerliche Behandlung eines Forderungsverzichtes zwischen zwei Schwesterngesellschaften stelle der Verzicht eines Gesellschafters auf seine Forderung aber bei ihm nur mit dem Betrag eine gesellschaftlich veranlasste Maßnahme dar, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes entspricht. Wurde in fremdüblicher Weise auf Eintreibungsmaßnahmen verzichtet, könne es nur in jenem Umfang zu einer durch

das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorteilszuwendung kommen, das bei einer fremdüblichen Vorgangsweise (zielstrebige Eintreibungsmaßnahmen) erzielt worden wäre.

Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 1. April 2014:

Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 1. April 2014 führte aus, die in den Streitjahren gewinnwirksam verbuchte Dotierung der Wertberichtung (Konto 7865) vermittelten den Eindruck, bereits das Eingehen Not leidender Leistungsbeziehungen indiziere das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen, weil ungefähr die jährliche Forderungsausweitung am jeweiligen Bilanzstichtag (wiederum) wertberichtet wurde.

Bei der kontinuierlichen Erhöhung des Forderungsvolumens sei davon auszugehen, in Kenntnis der Uneinbringlichkeit der Altschulden seien weitere Neuschulden aus Lieferungen und Leistungen der Schuldnerin entstanden. Das bisher erstattete Vorbringen lasse nicht hinreichend erkennen, diese seit nahezu einem Jahrzehnt geübte Vorgangsweise erscheine fremdüblich.

Unklar sei auch der geortete Zusammenhang zwischen der aus dem vorkonkurslichen Verkauf der Liegenschaft erhaltenen Zahlung von € 249.600 (€ 208.000) und dem geltend gemachten Wertberichtigungsaufwand. Soweit aus dem bisherigen Verfahrensverlauf bekannt, erklärte sich die neue Betreiberin des Hotels bereit, anlässlich des Abschlusses des Bestandvertrages über die gemieteten in Gebäude der GmbH gelegenen Räumlichkeiten von rund 924 m² einen Betrag von € 208.000 für Einbauten der Seminar- und Nassräume zu entrichten. Warum damit gleichsam eine Tilgung der Schulden der AP GmbH zu erblicken wäre, bleibe undeutlich, zumal diese Einbauten ohnehin im Gebäude (Eigentum) der Bf. verblieben und durch Vermietung weiterhin genutzt werden konnten.

Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 2014:

Der Grund für die Wertberichtigungen wäre der gewesen, weil mit einer kurzfristigen Einbringlichkeit der Forderungen nicht zu rechnen war. Durch die weitere Finanzierung der AP GmbH wurde der Betrieb zur Werterhaltung für den zukünftigen Verkauf am Markt aufrechterhalten und damit war die Chance gegeben, ihre Forderungen bezahlt zu bekommen. Die Bf. habe somit aus betrieblichen Gründen die bestehenden Forderungen nicht fällig gestellt und damit ein sicheres Insolvenzverfahren provoziert, sondern habe wie auch die Bank zur Sanierung der AP GmbH beigetragen. Die Weiterbelieferung der AP GmbH durch die Bf. und somit die Erhöhung ihrer Forderungen wären für die weitere Existenz der AP GmbH erforderlich gewesen, um gleichzeitig dem Hauptgläubiger der AP GmbH, die Bank, sowie dem Großgläubiger der Bf., die Befriedigung eines großen Teil der Forderungen zu ermöglichen.

Die Sanierung der AP GmbH für einen späteren Verkauf wäre für die Bf. insbesondere betrieblich angezeigt gewesen, weil sie kaum Sicherheiten für ihre Forderung bekommen habe. Eine Weiterführung des Unternehmens wäre auch in Zusammenarbeit mit der

Bank und deren Weiterfinanzierung möglich und die betriebliche Erwartung, dass die Bf. aus einer zukünftigen Besserstellung der AP GmbH oder einem allfälligen Liegenschaftsverkauf der AP GmbH ihre Forderung zum Teil oder zur Gänze bezahlt bekommen könnte, wäre eindeutig gegeben.

Weitwendige Ausführungen werden zu den aufgezeigten Sanierungsmaßnahmen und die positiven Auswirkungen des Eingehens weiterer Verbindlichkeiten auf den Weiterbestand der AP GmbH erstattet. Zu diesem Zwecke sei der Masseverwalter zu befragen und zu erheben, wie der Kreditverlust bei der Bank verbucht wurde. Weiters habe ein betriebswirtschaftlicher Sachverständiger festgestellt, in den Wirtschaftsjahren 2000/01-2003/04 seien positive Ergebnisse erwirtschaftet worden. Daher sei keine willkürliche Hingabe von Gesellschaftermitteln aus außerbetrieblichen Überlegungen vorgelegen, sondern eine betriebswirtschaftlich begründete Maßnahme, um die AP GmbH am Leben zu erhalten.

Durch die Fortführung der AP GmbH sei es möglich gewesen, den Verkauf im Jahr 2005 erfolgreich abzuwickeln. Dadurch sei die Bank anteilmäßig befriedigt und die Bf. konnte einen Teil ihrer Forderungen realisieren. Wäre das Unternehmen insgesamt in Konkurs gegangen, wäre der Verkaufspreis im Insolvenzverfahren deutlich geringer gewesen. Daher habe sich die Bf. wie ein fremder Gläubiger verhalten, der einen notleidenden Betrieb finanziert habe, um aus dem Verkauf des Betriebes einen Teil seiner Verrechnungsforderung erhalten. Die Forderung aus der laufenden Verrechnung betrug per 31. Jänner 2005 € 642.075,34 bzw. per 31. Jänner 2006 € 696.748,35. Diese wurde vom Masseverwalter bestritten und ohne Bestreitungsverfahren ausgebucht. Weiters verwies die Bf. auf die gegenüber der neuen Mieterin (s. vorhin) ertragswirksam eingebuchte Forderung € 208.000 (netto), womit rund ein Drittel der Forderung abgedeckt werden konnte.

Hinzuweisen sei, die nicht eingetriebenen Forderungen seien als eigenkapitalersetzend anzusehen. Das bedeute für die Bf., dass zwischen den beiden Gesellschaften über den Hauptgesellschafter FG eine Verbindung bestand. Die Bf. konnte das ausstehende Entgelt für erbrachte Lieferungen und Leistungen von der AP GmbH nicht einfordern, da es sich um Eigenkapitalersatz handelte, weshalb auch keine Eintreibungsmaßnahmen erfolgt seien. Daher erfolgte auch keine Teilnahme an der Konkursquote.

Abschließend ortet die Bf. Widersprüchlichkeiten in der Argumentation der Abgabenbehörde zur Aussetzung der Mieten aus Sanierungsgründen. Die Mieten seien nicht als Forderungen an die AP GmbH verbucht und gleich wieder wertberichtet worden. Diese Vorgangsweise wurde im Lichte des Fremdvergleiches als verdeckte Ausschüttung an den Alleingesellschafter angesehen. Es wäre natürlich eine Verbuchung möglich gewesen und die Forderung zu aktivieren; jedoch hätte diese wieder wertberichtet werden müssen. Die Abgabenbehörde beurteilte die erbrachten Lieferungen und Leistungen und die damit verbundenen Forderungsaufstockungen und die gleich nachfolgenden Wertberichtigungen bei der Bf. als nicht fremdüblich. Dies sei für sie nicht schlüssig nachvollziehbar, weil sowohl das Aussetzen der Mieten ohne Aktivierung und

Wertberichtigung der Forderungen als auch die Weiterbelieferung und damit verbundene Aktivierung und Wertberichtigung der Forderung zu einer verdeckten Ausschüttung führen solle, obwohl beide Maßnahmen der Sanierung der AP GmbH dienten.

3. Ergebniszurechnung zu 100% durch die Nichtanerkennung des Bf. und FG (Tz. 7 des Prüfungsberichtes und Punkt B 5 der NSB):

Hierzu führte der Prüfer u.a. aus, die von der Bf. und FG unter dem vermeintlichen Rechtstitel einer atypisch stillen Gesellschaft jährlich weiterverrechneten Ergebnisanteile seien mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen bzw. wieder rückgängig zu machen. Somit seien die von der Bf. erwirtschafteten Betriebsergebnisse zur Gänze zu tragen und nicht wie bisher nur zu 86%, während die restlichen 14% FG angelastet wurden.

Berufung/Beschwerde:

In ihrer Berufung/Beschwerde führte die Bf. dazu aus, eine Berufung gegen den ergangenen Bescheid der Mitunternehmerschaft sei mit heutigem Tage eingebbracht worden.

Allgemein wird von der Bf. weiters erwähnt, die entsprechenden Feststellungen wären bereits Thema im Rahmen der Vor-Betriebsprüfung gewesen, wobei im Wesentlichen Rechtsfragen aufgeworfen und weitergeführt wurden, die damals beim VwGH mit mehreren Beschwerden anhängig seien.

Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 1. April 2014:

Im Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 1. April 2014 führte dieses aus, dass in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen sei, dass die entsprechenden (negativen) Feststellungsbescheide 2001-2005 des Finanzamtes Y. vom 6. Juni 2007, durch Zurückweisung der dagegen erhobenen Berufung mit Bescheid vom 6. Dezember 2011 in Rechtskraft erwachsen seien. Abgesehen davon wurden die hinsichtlich der Jahre 1988-2000 erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerden mit Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2008/15/0185, als unbegründet abgewiesen.

Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 2014:

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 2008 führte die Bf. zu diesem Punkt aus, dass dies zur Kenntnis genommen werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Mangelnde Leistungsverrechnung der Bf. an verbundene Unternehmen – unentgeltliche Nutzungsüberlassungen an die AP GmbH (Tz. 2 und Punkt B 1 der NSB):

In rechtlicher Hinsicht war 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 (VwGH 24. September 2007, 2004/15/0166) geteilt wurde, weil die Bf. selbst nicht an entsprechende Auflagen gebunden wäre, sondern nur lediglich ihr Gesellschafter, der gleichzeitig auch Gesellschafter der Mieterin ist. Selbst das Vorbringen, im Rahmen der Sanierungsphase der AP 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 Bf. zur Sanierung der Mieterin auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und auf der beteiligungsrechtlichen Verflechtung beruhte, 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 nicht fremdübliche Vorgangsweise der Bf. bei der Verrechnung der Mieten und damit das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen indirekt eingestanden, wobei auf die in den bisherigen Verfahren (RV/0833-G/07; RV/0187-G/10) dargestellten Gründe verwiesen werde und eine Kenntnis dieser vorausgesetzt werden darf.

Was die Höhe der Ermittlung der Fremdmieten anlangt, wurden von der Bf. zwei Gutachten von Immobiliensachverständigen beigebracht, welche sich einerseits an Wohnungsvermietungen in R. und S. und andererseits am Immobilienpreisspiegel 2002 bis 2006 der Wirtschaftskammer Österreich Fachverband der Immobilientreuhänder (in der Folge: Immobilienpreisspiegel) orientierten. Beim zweiten nunmehr ins Treffen geführten Gutachten fällt insbesondere auf, dass bei der Ermittlung des fremdüblichen Mietzinses beim Vergleich des abgeschlossenen Mietvertrages vom 25. Oktober 2005 die mitgemieteten Einrichtungsgegenständen durch einen Abschlag von 10% korrigiert wurden. Insoweit erscheint der von der Bf. reklamierte Mietpreis für den Fremdvergleich untauglich, weil ein mit Einrichtung vermietetes Objekt nicht mit einem ohne Einrichtung verglichen werden kann. Da das seinerzeitige Mietverhältnis zur AP GmbH auch die Einrichtung umfasste, wird der Gutachteransatz um diesen Kürzungsfaktor wieder erhöht, sodass sich folgende Quadratmeterpreisansätze ergeben:

Jahr	ATS	Euro
2001	90,27	6,56

2002	91,95	6,68
2003	93,17	6,77
2004	95,16	6,92

Aus Vereinfachungsgründen wird von der vom Sachverständigen in seinem Gutachten vom 10. Oktober 2014 gewichteten Nutzfläche von 760,50 m² ausgegangen.

Was den Antrag auf Befragung des Sachverständigen HK zum Beweise ortsüblicher Mieten anlangt, ist auszuführen, dass seitens des Bundesfinanzgerichtes die vorgelegte Expertise in die Gesamtwürdigung einbezogen und nicht weiter in Zweifel gezogen wird. Eine Erörterung des Gutachtens ist daher nicht für erforderlich, weil die Bf. nicht weiter aufzeigen konnte, welche konkreten Fragen sie an den Sachverständigen stellen möchte und welche neuen vom Gutachten abweichenden Beweisergebnisse dabei gewonnen werden sollten, zumal sie das Sachverständigengutachten als Privatgutachten ohnehin selbst beibrachte. Die bloß allgemein gehaltene Ausführung („zum Beweis des bisherigen Vorbringens“) kann nicht als prozessordnungsgemäß gestellter Beweisantrag angesehen werden. Abgesehen davon ist eine förmliche Gutachtenserörterung nicht vorgesehen.

Gemäß § 269 Abs. 3 BAO kann der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden. Über das Ergebnis ist eine Niederschrift anzufertigen. Ein Erörterungstermin ist gegenständlich untunlich, weil die Sach- und Rechtslage von den beteiligten Parteien in Form von Schriftsätze (Betriebsprüfungsbericht, Niederschrift, Vorlagebericht, Berufung/Beschwerde, Vorhaltsbeantwortung, Ergänzungen zur Vorhaltsbeantwortung) dargestellt und sich die Bf. im Rahmen des Parteiengehörs umfasst geäußert und entsprechende Beweismittel beigebracht hat. Abgesehen davon ist die Ladung zur Erörterung der Streitsache vor dem Bundesfinanzgericht keine erzwingbare Vorladung und muss daher weder von der Amtspartei noch von der Bf. und ihrer berufsmäßigen Parteienvertretung befolgt und der Termin wahrgenommen werden (Ritz, BAO⁵, § 269, Tz. 13). Erörterungstermine i.S. § 269 Abs. 3 BAO sind keine mündlichen Verhandlungen und dienen vorwiegend der Streitbeilegung. Da auf Grund des bisherigen Verfahrens, der die Vorjahre betreffenden Verfahren vor dem damaligen unabhängigen Finanzsenat und den sich daran anschließenden Beschwerdeverfahren mit keiner solchen zu rechnen war, erschien die Abhaltung eines Erörterungstermins nicht zweckmäßig.

Von Seiten des Finanzamtes wird der mit der Neueigentümerin des Hotels abgeschlossene Mietvertrag vom 25. Oktober 2005 ins Treffen geführt. Ausgehend von der Tatsache, dass es sich bei Terrassen um keine vollwertigen Gebäudebestandteile, sondern zum Teil um offene Flächen handelt, wurden diese auch von der Amtspartei nicht weiter bezweifelt und ausgehend vom Gutachten mit 25% zum Ansatz gebracht. Weiters wird vom Finanzamt eine von der Bf. nicht näher aufklärbare Einmalzahlung von € 208.000 (ATS 2.862.142,40) als Mietzinsvorauszahlung erwähnt.

Zur dieser Zahlung vertrat die Bf. die Ansicht, es ließe sich in keiner Aussage der Bf. entnehmen, es habe sich um eine Mietvorauszahlung gehandelt, weshalb es sich erübrige, auf deren Verteilung auf den Zeitraum des Kündigungsverzichtes einzugehen. Die Befragung der Zeugen CG und JR zum materiellen Hintergrund konnte unterbleiben, weil die gestellten Beweisanträge nicht erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen durch das angebotene Beweismittel hätten erwiesen werden sollen. Der Bf. geht es in Wahrheit nicht um das Beweisen von Tatsachen, sondern um Erkundigung subjektiver Wertungen bzw. rechtlicher Zustimmung ihrer Prozessbehauptungen. Im Übrigen ist daran zu erinnern, selbst die Geschäftsführerin der neuen Hotelbetreiberin konnte sich zu den rechtlichen Hintergründen der Ablösevereinbarung nur sehr unbestimmt äußern und auch die Bf. führte in ihrer damaligen Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 2008 im Verfahren RV/0833-G/07 ausdrücklich aus, es seien „überhaupt keine Gegenstände verkauft worden“. Geradezu widersprüchlich und unverständlich ist, warum Gegenstände und Gebäudeeinbauten einerseits „abgelöst“ i.S. von „gekauft“ und andererseits doch ge- bzw. vermietet werden sollten.

Nicht näher nachvollziehbar bleibt die bf. Rechtsansicht, warum im Falle der Annahme verdeckter Ausschüttungen aus der Nichtverbuchung aus Sanierungsgründen angesetzter Mieten, der im Wirtschaftsjahr 2005/06 bei der Bf. verbuchte (versteuerte) Betrag, aus dem steuerpflichtigen Einkommen der Bf. im Jahr 2005 auszuscheiden wäre, um eine von ihr geortete vermeintliche Doppelerfassung zu vermeiden. Ebenso finden sich für eine vermeintliche Übernahme „alter Schulden“ der AP GmbH durch die neue Mieterin keine ausreichenden Anhaltspunkte. In diesem Zusammenhang wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 1. März 2007, 2004/15/0096, wo die Bf. ebenfalls das vermeintliche Vorliegen „alter - nicht näher überprüfbarer - Schulden“ ins Spiel brachte, verwiesen.

Was die vom BFG angestellte Investitionsrechnung anlangt, führte die Bf. lediglich aus, es käme ausdrücklich auf die erzielbare Fremdmiete und nicht auf fiktive Kapitalverzinsungen an. Dazu ist auszuführen, dass der VwGH im aufhebenden Erkenntnis feststellte, die Höhe fremdüblicher Mietentgelte ließe sich **nicht allein** an Hand der Kosten des Vermieters bestimmen, womit er die im bisherigen Verfahren angewandte betriebswirtschaftliche Methode nicht vollends verworfen, sondern lediglich als ergänzungsbedürftig angesehen hatte, weil sich die damalige belangte Behörde in ihrer Erwägung ausschließlich auf diese Methode gestützt habe. Eingedenk der Tatsache, dass sich die Bf. 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 Bf. tatsächlich angefallenen Aufwendungen bei der Ermittlung des Fremdvergleichs nicht (gänzlich) außer Acht gelassen werden.

Die maßgeblichen Flächen werden entsprechend dem vorgelegten Gutachten des Sachverständigen vom 10. Oktober 2014 wie folgt ermittelt:

Nutzflächenart	Geschoß	Nutzfläche (m ²)	Gewichtung	Gew. Nutzfläche
Appartements	1. OG	248	1	248,00
Seminarräume	1. OG	220	1	220,00
Terrasse 1	1. OG	25	0,25	6,25
Terrasse 2	1. OG	6	0,25	1,50
Nassraumbereich	2. OG	237	1	237,00
Dachterrasse	2. OG	191	0,25	47,75
		927		760,50

Methode 1: Mietzinsvereinbarung lt. Mietvertrag vom 25. Oktober 2005:

Ausgehend vom vereinbarten Mietzins von € 5.416 € (ATS 74.525,78) und der auf zehn Jahre zu verteilenden Einmalzahlung von € 208.000 € (ATS 2.862.214,24) unter Annahme einer 5 % Verzinsung errechnet sich ein Monatsmietzins von € 7.627,04 € (ATS 104.950,35 S). Bezogen auf die oa. Fläche von 757,87m² ergibt dies einen Quadratmetermietzins € 10,06 (ATS 138,48) für das Jahr 2005.

Unter Anwendung des Verbraucherpreisindex VPI 1986 errechnen sich folgende Mietzinse pro m²:

Jahr	ATS	Euro
2000/01	127,36	9,26
2001/02	129,62	9,42
2002/03	131,42	9,55
2003/04	134,12	9,75

Jahr	gew. Nutzfl.	Miete/m ² in ATS	Miete monatlich in ATS	Miete monatlich in EURO
2001	760,50	127,36	96.857,28	7.038,89
2002	760,50	129,62	98.576,01	7.163,80
2003	760,50	131,42	99.944,91	7.263,28
2004	760,50	134,12	101.998,26	7.412,50

Methode 2: abgeschlossener Mietvertrag vom 3. Februar 1988:

Ausgehend vom damaligen Mietvertrag bezogen auf eine vermietbare Fläche von 225,15 m², einen vereinbarten Mietzins von ATS 250.000,00 pro Jahr und der Indexentwicklung errechnen sich folgende Quadratmetermietzinsen.

Jahr	ATS	Euro
1988	92,53	6,72
2001	131,26	9,54
2002	133,59	9,71
2003	135,45	9,84
2004	138,20	10,04

Jahr	gew. Nutzfl.	Miete/m ² in ATS	Miete monatlich in ATS	Miete monatlich in EURO
2001	760,50	131,26	99.823,23	7.254,44
2002	760,50	133,59	101.595,20	7.383,21
2003	760,50	135,45	103.009,73	7.486,01
2004	760,50	138,20	105.101,10	7.637,99

Dem Einwand der Bf, der Mietpreis sei bei gewerblich genutzten Immobilien nicht an den Verbraucherpreisindex, sondern an Angebot und Nachfrage gebunden, kann in seiner Allgemeinheit nicht entgegen getreten werden, weil die Bf. die Räumlichkeiten auf Dauer der seinerzeitigen Mieterin AP GmbH zur Nutzung überlassen und weder sie noch die Mieterin von einer Kündigung oder Änderungskündigung Gebrauch gemacht hat. Außerdem wäre auf Grund der baulichen Gegebenheiten eine anderweitige Nutzung durch fremde Mieter nur mit weiteren Umbaukosten zu bewerkstelligen gewesen und die Hotelbetreiberin hätte ihren Betrieb nicht in der bisher geübten Weise aufrechterhalten können.

Methode 3: beigebrachtes Gutachten der Bf.:

Aus dem Gutachten des Sachverständigen (zuzüglich Möblierungszuschlag) ergeben sich folgende Quadratmeterpreise:

Jahr	ATS	EURO
2001	90,27	6,36
2002	91,95	6,68
2003	93,17	6,77
2004	95,16	6,92

Jahr	gew. Nutzfl.	Miete/m ² in ATS	Miete monatlich in ATS	Miete monatlich in EURO
2001	760,50	90,27	68.650,34	4.989,01
2002	760,50	91,95	69.927,98	5.081,86
2003	760,50	93,17	70.855,79	5.149,29
2004	760,50	95,16	72.369,18	5.259,27

Methode 4: Investitionsrechnung an Hand der Anschaffungskosten und Nutzungsdauer:

Annuitätenberechnung (Darlehensrechner)			ATS	Euro
Investitions- summe in ATS	Jahre	Zinssatz	Monatsbelastung	
4.500.000 (Appartements)	40	6,5%	26.345,00	
3.300.000 (Seminarräume)	40	6,5%	19.320,00	
2.300.000 (Sauna, Wellnessräume)	25	6,5%	15.529,00	
			61.194,00	

Altbestand 12/1984 VPI 76 149,80	5.000,00			
2001 VPI 76: 219,60	7.329,77			
2002 VPI 76: 223,50	7.459,95			
2003 VPI 76: 226,60	7.563,42			
2004 VPI 76: 231,20	7.716,96			
Investitions- rechnung 6,5 %	Altbestand	Investitionen	Gesamt	
2001	7.300,00	61.194,00	68.494,00	4.977,65
2002	7.500,00	61.194,00	68.694,00	4.992,19
2003	7.600,00	61.194,00	68.794,00	4.999,45
2004	7.700,00	61.194,00	68.894,00	5.006,72

Die Angemessenheitsprüfung muss 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 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Mietobjektes (*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer²⁴ – KStG 1988, § 8 Anhang „Miet- und Pachtverhältnisse“*).

Die Zusammenschau aller vier vorgestellten Berechnungsmethoden ergibt daher folgendes Bild:

	2001	2002	2003	2004
--	------	------	------	------

Rückprojektion Mietvertrag 2005	96.857,28	98.576,01	99.944,91	101.998,26
eigener Mietvertrag 1988 valorisiert	99.823,23	101.595,20	103.009,73	105.101,10
Gutachten	68.650,34	69.927,98	70.855,79	72.369,18
Investitions- rechnung	68.494,00	68.694,00	68.794,00	68.894,00
	333.824,85	338.793,19	342.604,43	348.362,54
Durchschnitt monatlich in ATS	83.456,21	84.698,30	85.651,11	87.090,64
Durchschnitt jährlich in ATS	1.001.474,55	1.016.379,57	1.027.813,29	1.045.087,62
Durchschnitt jährlich in EURO	72.779,99	73.863,18	74.694,10	75.949,48
	72.780,00	73.863,18	74.694,10	75.949,48
lt. BP	72.595,00	74.297,00	76.277,00	77.631,00

Die ersten beiden Methoden, die am ehesten noch den tatsächlichen Begebenheiten entlehnt sind, zeigen ähnliche Verhältnisse, während das Gutachten schematische Mietpreise dem Immobilienpreisindex entnimmt und die Investitionsrechnung betriebswirtschaftlich orientiert ist.

Entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007, 2004/15/0166, ist es eine im Geschäftsleben übliche Vorgangsweise, dass die Bf. die Mietobjekte an den Bedürfnissen der Mieterin errichtete. Daher kann auch davon ausgegangen werden, dass ein fremder Investor für das Risiko seiner Investition eine angemessene Verzinsung erwartete, zudem er sich über den Kapitalmarkt refinanzieren musste. Eine Orientierung der Mietpreise ausschließlich am privaten Wohnungsmarkt oder einem Index erscheint nicht zweckmäßig, zumal das (höhere) Risiko einer gewerblichen Investition dabei nicht ausreichend abgegolten wird. Der Ansatz eines Mietzinses, der eine verlustfreie Vermietung ermöglicht, wurde vom Gerichtshof offenbar nicht geteilt. Ebenso hat er sich einer Äußerung wie im Falle von spezialleasingähnlichen Wirtschaftsgütern (Gebäudeadaptierungen) zu verfahren sei, enthalten, sodass auf die oa. ältere Judikatur zurückgegriffen wird und in Ermangelung ausreichend tauglicher Vergleichsobjekte eine Ableitung des Mietwertes an Hand einer Durchschnittsbetrachtung vorgenommen wurde.

Was die von der Bf. kritisierte Methode der arithmetischen Mittelung anlangt, ist zu bemerken, dass gerade sie selbst in einem früheren Beschwerdeverfahren das Erkenntnis des VwGH 20. April 1982, 81/14/0120-0123, ins Treffen führte. Warum von dieser Methode der Ermittlung von fremdüblichen Mieten nun Abstand genommen werden müsste, ist nur schwer verständlich, vor allem weil sich die Bf. gegenüber ihren früheren Ausführungen in einen auffallenden Widerspruch setzt und ihre nunmehrigen Vorbringen vor allem von dem von ihr gewünschten Ergebnis getragen sein dürfte, die fremdüblichen Mietzinse ausschließlich aus den von ihren Sachverständigen abgeleiteten Wohnungsmieten bzw. dem Immobilienpreisindex abzuleiten.

Die Ausführungen der Bf. über die betriebswirtschaftliche Begründetheit des Mietenverzichtes waren bereits Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993-1995. In seinem Erkenntnis vom 24. September 2007, 2004/15/0166, verwies der VwGH im Zusammenhang mit der Sanierungshilfe darauf, dass diese Verpflichtung die AP GmbH und ihre Gesellschafter getroffen hätte und nicht einen fremden Vertragspartner und die Erfüllung dieser Auflage durch die Bf. - ohne dass diese hierzu verpflichtet gewesen wäre - schlüssig mit der Nahebeziehung zwischen der AP GmbH und der B. GmbH von der belangten Behörde begründet worden sei. Die Beschwerdeführerin selbst führte aus, sie habe darauf vertrauen können, dass im Rahmen der Sanierungsphase der AP GmbH umfangreiche Recherchen und Angebote für den Verkauf der AP GmbH im Gespräch gewesen seien. Außerdem wären die in Rede stehenden Appartements für einen neuen Eigentümer von absoluter Notwendigkeit gewesen und es 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 bf. Vorbringen zeigt, dass der Beitrag der Bf. zur Sanierung der AP GmbH auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und auf der beteiligungsrechtlichen Verflechtung mit der AP GmbH beruhte, weil die Bf. damit selbst einräumte, dass im Falle der Erfolglosigkeit der Sanierung der AP GmbH von einem Erwerber des Betriebes der AP GmbH höhere Mietentgelte zu erreichen gewesen wären.

2. Forderungsaufstockung und –abschreibung von Forderungen der AP GmbH (Tz. 4 des Prüfungsberichtes und Punkt B 3 der NSB):

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurden die erfolgswirksamen Dotierungen zur Wertberichtigung von Forderungen und Darlehen wie folgt aus den überreichten Jahresabschlüssen und der Aufstellung der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung festgestellt:

Jahr	ATS	Euro
2000/01	922.971,02	67.074,92

2001/02	647.447,02	47.051,81
2002/03	830.119,82	60.327,16
2003/04	535.154,03	38.891,16
2004/05	1.756.052,33	127.617,30

Die Beträge weichen zu den vom Prüfer festgestellten Aufstockungen der Forderung graduell ab, da die als Betriebsausgaben geltend gemachten Dotierungen der Wertberichtigungen betragsmäßig in den Jahren 2001, 2002 und 2003 etwas niedriger und 2003/04 etwas höher verbucht wurden. Entsprechend den Regeln über die körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung ist grundsätzlich von der Handels-(Unternehmens-) Bilanz auszugehen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988). Offenbar ist der angefochtene Bescheid von dem für die Bemessung der den hier nicht zu behandelnden Kapitalertragsteuer maßgebenden Zu- und Abflussprinzip ausgegangen.

Die Bf. hat gegenüber der AP GmbH in den Streitjahren weitere Lieferungen und Leistungen erbracht, obwohl sie von Anfang an nicht mit der Einbringlichkeit der daraus resultierenden Lieferforderungen gerechnet hat. Diese wurden bereits in den früheren Verfahren vor dem UFS RV/0073-G/02 bzw. RV/0187-G/10 als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter gewertet.

Für die Beurteilung der Vorleistungen als verdeckte Ausschüttung spricht auch die von der Bf. vorgenommene Forderungsabschreibung in den Jahresabschlüssen. Im Übrigen hielt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2005/15/0149, fest, dass aus steuerlicher Sicht entsprechende Forderungen der Bf. gegen die Mieterin von vornherein nicht vorliegen und diese Beurteilung der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitsprüfung standhalte.

Was die gemachten Wertberichtigungen anlangt, ist im ersten Schritt zu prüfen, ob am Beginn des Wirtschaftsjahres aus steuerrechtlicher Sicht von gültig entstandenen Forderungen auszugehen war. Wie die Bf. in früheren Verfahren erklärte, seien Zahlungen „in kaufmännischer Form“ - wie allgemein üblich - vereinbart gewesen. Dies impliziert wohl idR die sofortige Bezahlung oder allenfalls ein übliches Zahlungsziel von 14 oder 30 Tagen nach Zusendung der Faktura. Bei Durchführung einer derartigen ernst gemeinten Vereinbarung erscheinen größere Außenstände aus der wiederholten Leistungserbringung auf Kredit nicht fremdüblich, zumal Gläubiger bei größeren Außenständen idR keine weiteren Leistungen, nur solche Zug-um-Zug oder gegen Vorauskasse erbringen. Das Ansteigen des Schuldsaldos durch weitere Leistungserbringungen der Bf. ist daher als nicht fremdüblich oder gar schicksalhaft zu verstehen. Daher musste angenommen werden, dass die Begründung ihrer Handlungsweise bereits in der Wurzel ausschließlich in der gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehung zu finden ist.

Dass die AP GmbH grundsätzlich sanierbar erschienen sei, steht der Feststellung, mit einer Begleichung der neu begründeten Lieferforderungen sei von vornherein nicht gerechnet worden, nicht entgegen, weil sowohl der öffentlichen Förderungszusage wie auch der mit der X-Bank getroffenen Vereinbarung die Annahme von Sanierungsbeiträgen durch die Gesellschafter zu Grunde liegt. Derartige Sanierungsbeiträge kann man auch im Eingehen der gegenständlich strittigen Leistungsbeziehungen sehen. Da von fremden Lieferanten eine entsprechende Zurückhaltung bei der Betreibung ihrer Forderungen nach der Aktenlage und dem Beschwerdevorbringen nicht verlangt wurde, geht auch ein Vergleich mit dem Verhalten fremder Lieferanten, die die AP GmbH gleichfalls weiterhin beliefert hätten, ins Leere. Schließlich ist eine Unschlüssigkeit der behördlichen Sachverhaltsannahme auch im Hinblick auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren, mit dem sie der Annahme verdeckter Ausschüttungen entgegengetreten ist, nicht zu erkennen, macht es doch nicht plausibel, dass eine Bedienung der gegenständlich strittigen Forderungen in Aussicht genommen und möglich gewesen wäre.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist - wie schon eingangs ausgeführt - eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Eine solche liegt entgegen dem Beschwerdevorbringen auch dann vor, wenn wie im Beschwerdefall der Zuwendung das Verlangen Dritter (X-Bank, Subventionsgeber) nach Erbringung von Gesellschafterbeiträgen zur Sanierung der AP GmbH zu Grunde liegt.

Unverständlich und nicht von ausschlaggebender Relevanz ist der Einwand der Bf. mit der Vereinnahmung des Betrages von € 249.600 € (€ 208.000) netto für die von ihr getätigten Einbauten im vermieteten Gebäude als Ablöse sei ein Zusammenhang zwischen der Weiterbelieferung der AP GmbH mit Waren und Dienstleistungen zu sehen. Das Eingehen notleidender Leistungsbeziehungen hat nichts mit der Ablöse von Gebäudeeinbauten zu tun, die ohnehin im Eigentum der Bf. verblieben sind und an die neue Hotelbetreiberin vermietet wurden. Welche Art eines möglicherweise vermuteten Vorteilsausgleiches daraus abgeleitet werden sollte, kann nicht mit eindeutiger Sicherheit erschlossen werden. Die Ausführungen, wonach die Verzichts- und Vorleistungen (Miete bzw. Lieferungen und Leistungen) betriebswirtschaftlich begründet erschienen, um zu vermeiden, dass die AP GmbH insolvent und der Gesamtkomplex der AP GmbH samt Seminarräumen, Wellnessbereich und Appartements (von der Bf. vermietete Gebäudeteile) im Insolvenzverfahren getrennt und unter Wert verkauft würden, kann nicht überzeugen, weil diese von der Bf. rekurrierten Umstände zum Teil dennoch eingetreten sind, indem die Gebäude der AP GmbH einer neuen Hotelbetreiberin verkauft und die GmbH mit dem Restvermögen insolvent wurde. Weiters wurden die der AP GmbH unentgeltlich überlassenen Räumlichkeiten mit Mietvertrag vom 25. Oktober 2005 ohnehin weitervermietet. Zu einer Zerschlagung und Wertminderung der der Bf. gehörigen Gebäudeteile ist es dadurch nicht gekommen, weshalb sich die bf. Ausführungen als unerheblich erweisen. Eine angebliche Verrechnung der Ablöseforderung an die neue Hotelbetreiberin mit alten gegenüber der AP GmbH offenen Verbindlichkeiten ist

ebenfalls nicht weiter nachvollziehbar. Warum die neue Hotelbetreiberin irgendwelche Altverbindlichkeiten der AP GmbH übernehmen hätte sollen, kann nicht erklärt werden. Im Übrigen hat sich die Geschäftsführerin in einem früheren Verfahren, was ihre Erinnerung über diese Einmalzahlung anlangt – wie bereits erwähnt – auffallend zurückhaltend gezeigt. In ähnlicher Weise hat die Geschäftsführung der Bf. in einem die AP GmbH betreffenden Verfahren (VwGH 1. März 2007, 2004/15/0096) höchst unterschiedliche undeutliche nicht weiter nachvollziehbare Aufklärungsversuche über die Verrechnung von „alten Schulden“ aufgeboten.

3. Ergebniszurechnung zu 100% durch die Nichtanerkennung des Bf. und FG (Tz. 7 des Prüfungsberichtes und Punkt B 5 der NSB):

Die entsprechenden Feststellungsbescheide 2001-2005 des Finanzamtes Y. vom 6. Juni 2007 sind durch Zurückweisung der dagegen erhobenen Berufung in Rechtskraft erwachsen. Abgesehen davon wurden die hinsichtlich der Jahre 1988-2000 erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerden mit Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2008/15/0185, als unbegründet abgewiesen.

Folglich war das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Gewinnfeststellung an die erlassenen Feststellungsbescheide gebunden. Die Bf. hat dazu in ihrer Vorhaltsbeantwortung keine ergänzenden Einwendungen erhoben.

Die verdeckten Ausschüttungen bemessen sich wie folgt:

625	Körperschaft- steuer	2001	2002	2003	2004
		ATS	Euro	Euro	Euro
Tz. 2	unentgeltl. Nutzungs- überlassung	1.001.474,55	73.863,18	74.694,10	75.949,48
Tz. 3	Kosten- verrechnung Kfz	13.760,30	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Tz. 4	Dot. Wert- berichtigung	922.971,02	47.051,81	60.327,16	38.891,16
		1.938.205,87	121.914,99	136.021,26	115.840,64

Gewinnermittlung durch Mehr-Weniger-Rechnung:

	Körperschaft- steuer	2001	2002	2003	2004
		ATS	Euro	Euro	Euro
	Einkünfte aus Gw. (bisher)	1.386.822,00	152.165,52	5.753,55	246.245,39
Tz. 5	Sachbezüge Dienstn.	-3.440,08	-250,00	-250,00	-250,00
Tz. 6	Nichtabzugsf. Aufw.	0,00	0,00	124,00	327,00
Tz. 7	Ergebnis- zurechnung FG	221.841,63	24.521,99	651,74	40.412,04
Tz. vA	Nutzungs- überlassung	1.001.474,55	73.863,18	74.694,10	75.949,48
	Kostenver- rechnung Kfz.	13.760,30	1.000,00	1.000,00	1.000,00
	Forderungs- aufstockung	922.971,02	47.051,81	60.327,16	38.891,16
	Einkünfte aus Gewerbe- betrieb (neu)	3.543.429,42	298.352,50	142.300,55	402.575,07
		3.543.429,00	298.352,50	142.300,55	402.575,07

Endgültigkeit:

Die Abgaben wurden vom Bundesfinanzgericht endgültig festgesetzt, da weder im angefochtenen Bescheid noch im Bericht bzw. Niederschrift über die Außenprüfung eine ausreichende Begründung der herangezogenen Vorläufigkeitsgründe findet.

Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Solche Sachverhalte sind im Allgemeinen rückwirkende Ereignisse iSd § 295a (somit Ereignisse, die abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches haben). Kommt einem Ereignis keine solche Rückwirkung zu, so rechtfertigt der Umstand, dass ungewiss ist, ob es in Zukunft eintreten wird, keine Vorläufigkeit von Bescheiden (Ritz, BAO⁵, § 200, Tz. 5). Die möglicherweise vom Finanzamt im Bericht

erwähnten offenen Rechtsmittelverfahren sind keine Vorläufigkeitsgründe, da sie keine Unsicherheiten auf Tatsachenebene darstellen (VwGH 21. Mai 1997, 96/14/0084; 29. Juli 1997, 95/14/0117; 10. Juni 2002, 2002/17/0039; 17. April 2008, 2007/15/0054). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufungsbehörde oder den Gerichtshöfen öffentlichen Rechtes im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen gelöst werden würde, reicht hierbei nicht aus (VwGH 28. Oktober 1993, 93/14/0123).

Zulässigkeit der Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt. Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Auf die im Erkenntnis zitierte Vorjudikatur wird verwiesen. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter (KSt 2001, 2002 und 2004)

Graz, am 12. November 2014