

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, 1. vom 16.5.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 sowie vom 20.8.2012 betreffend Zurückweisung einer Berufung, 2. vom 19.9.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 und 3. vom 16.5.2012 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 in der Sitzung am 19.10.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide vom 16.5.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 wird Folge gegeben .  
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 20.8.2012 wird als unbegründet abgewiesen.  
Der angefochtene Bescheide bleibt unverändert.
3. Der Beschwerde gegen die Bescheide vom 19.9.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 und Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 wird Folge gegeben.  
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
4. Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 19.9.2012 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 und Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
5. Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 19.9.2012 betreffend Wiederaufnahme des

Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

6. Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

7. Der Beschwerde gegen die Bescheide vom 16.5.2012 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die beschwerdeführende GmbH (Bf) betreibt auf einem im Eigentum ihres Alleingesellschafters und -geschäftsführers stehenden Gebäude in B, C-Str, ein Elektroninstallationsunternehmen. Der Gesellschafter hatte das Gebäude, in dem schon zuvor ein Elektrounternehmen betrieben worden war ("Elektrogeräte H"), im März 2006 um einen Kaufpreis von 150.000,00 € erworben und im Jahr 2008 um einen Zubau erweitert. Die Bf führt nach außen hin das Elektrogeschäft H ("Inhaber Y Elektroinstallation") weiter.

Nachdem die Bf zunächst erklärungsgemäß zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 veranlagt worden war, fand bei ihr für diesen Zeitraum eine Außenprüfung statt, die unter Tz 1 des Berichts folgende Feststellung traf:

Im Prüfungszeitraum seien Sanierungsarbeiten am Altgebäude im Umfang von insgesamt 243.176,61 € netto durchgeführt worden, diese Arbeiten seien zur Gänze bei der Bf (Mieterin) als Instandhaltungsaufwand abgesetzt worden. Zum Mietverhältnis werde festgestellt, dass es keinen schriftlichen Mietvertrag zwischen der Bf und ihrem Gesellschafter gebe, es sei ein mit 1.4.2006 datiertes, nicht unterschriebenes Gedächtnisprotokoll über die Mietbedingungen vorgelegt worden. Demnach sei die Mietdauer unbestimmt mit einer dreimonatigen gegenseitigen Kündigungsfrist, habe die Vermieterin einen Kündigungsverzicht auf fünf Jahre abgegeben, betrage der Mietzins 800,00 € netto pro Monat zuzüglich Betriebskosten, Instandhaltungskosten seien von der Mieterin zu tragen, Investitionen blieben für die Dauer des Mietverhältnisses im Eigentum der Mieterin, bei Beendigung des Mietverhältnisses sei der frühere Zustand auf Kosten der Mieterin wieder herzustellen, verzichte der Vermieter auf die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes, habe die Mieterin Anspruch auf den Restwert der allgemeinen,

d.h. nicht nur für Zwecke der Mieterin nützlichen Bauaufwendungen, der Restwert ermittle sich aus einer 4%igen Abschreibung.

Per 1.5.2008 sei es, so die Außenprüfung weiter, zu einer den Zubau betreffenden Ergänzung gekommen, die Miete auf 2.106,24 € (Altbau- und Neubaumiete) erhöht worden. Die erhöhte Miete sei nur teilweise (1.260,00 €) bezahlt worden, dies habe die Bf mit einem Irrtum begründet und am 22.12.2011 die Miete indexangepasst ab Mai 2008 nachverrechnet. Dass eine monatliche Mietdifferenz von 846,24 € 44 Monate lang nicht aufgefallen sei, erscheine fragwürdig. Aus Sicht der Außenprüfung sei es auch nicht fremdüblich, dass ein Mieter Sanierungskosten von 243.176,61 € netto übernehme und eine Miete pro m<sup>2</sup> akzeptiere, die dem sanierten Gebäude entspreche. Weiters sei zu bedenken, dass die Erhaltungspflicht des Vermieters nicht auf den Mieter übertragen werden könne.

Laut den vorgelegten Rechnungen habe der überwiegende Teil der Sanierungskosten die Bausubstanz - Mauerwerk, Fenster, Fundament, Fassade, Dach, Kanal, Gas, Hofpflasterung - betroffen. Im Hinblick auf die Identität von Vermieter und Gesellschafter bestehe kein fremdüblicher Interessensausgleichbedarf. Alle Rechtsgeschäfte zwischen Liegenschaftseigentümer und Mieterin trügen den Charakter von Insichgeschäften. Darüber hinaus existierten keine für einen Fremdvergleich erforderlichen schriftlichen Vereinbarungen. Ein fremder Mieter hätte diese Vereinbarung ohne Absicherung seines Rechtsstatus, z.B. durch Mietreduktion, Kündigungsverzicht oder ähnliches, nicht akzeptiert. Die Vereinbarung resultiere aus der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit. Im Altgebäude sei kein Umbau durchgeführt worden, weshalb davon auszugehen sei, dass dieses betriebsbereit gewesen sei. Laut ständiger Rechtsprechung habe den Sanierungsaufwand im Bereich der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaftseigentümer zu tragen und nicht der Mieter. Die von der Bf getragenen Sanierungsaufwendungen stellten daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an ihren Gesellschafter dar. Der Bf stehe damit auch kein Vorsteuerabzug zu.

Diese Feststellung führte zu folgender Erhöhung der Einkünfte der Bf:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	2006	2007	2008	2009
vor Außenprüfung	170.456,63	202.788,16	271.585,67	313.701,97
Sanierungsaufwand (vGA)	18.915,00	82.620,73	117.834,50	11.152,07
Einkünfte lt. Außenprüfung	189.371,63	285.408,89	389.420,17	324.854,04

Das Finanzamt verfügte mit Bescheiden vom 16.5.2012 die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2006 bis 2009 und setzte in den neuen Sachbescheiden die Umsatz- und Körperschaftsteuer den Feststellungen der Außenprüfung folgend fest. Außerdem schrieb das Finanzamt der Bf für die verdeckte Gewinnausschüttung Kapitalertragsteuer im Haftungswege vor.

Die Bf wendet in ihrer gegen diese Bescheide mit Schreiben vom 11.6.2012 erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) in Bezug auf die Verfügung der Wiederaufnahme ein, dass keine Tatsachen neu hervorgekommen seien, schon im Jahr 2010, vor

Erlassung der seinerzeitigen Steuerbescheide, sei dem Finanzamt der Sachverhalt nach einem Vorhalteverfahren mitgeteilt worden. Die Bf habe dabei größere Rechnungen und Baubeschreibungen zur Instandhaltung in Höhe von 133.356,78 € vorgelegt, sie sei auch aufgefordert worden, mittels Bauplan die konkret durchgeführten Arbeiten nachzuweisen, weiters sei hinterfragt worden, aus welchem Grund die Bf und nicht der Vermieter die Investitionen getragen habe. Dies sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.6.2010 zur Gänze ausgeführt worden. Ebenso sei dargestellt worden, dass der Zubau im Ausmaß von 120m<sup>2</sup> vom Gesellschafter selbst errichtet und an die Bf vermietet worden sei. Die Bf habe auch ausgeführt, die gesonderte Instandhaltung (133.356,78 € im Jahr 2008) der Altfläche von 263m<sup>2</sup> vorgenommen zu haben, das entspreche rd. 500,00 € pro m<sup>2</sup>. Auf Grund der Instandhaltungsverpflichtung der Bf sei die Miete mit 800,00 €, somit rd. 3,00 € pro m<sup>2</sup>, festgesetzt und ein unbefristetes Mietverhältnis abgeschlossen worden. Im Übrigen seien die Mietvertragsprotokolle samt Ergänzung, der Antrag auf Betriebsanlagenerweiterung, Planskizzen und die Einnahmen-Ausgabenrechnung 2008 übermittelt worden. In der Folge sei auch der Einreichplan, aus dem die Abbruchmaßnahmen ersichtlich seien, vorgelegt worden. Laut Mitteilung der Außenprüferin seien schon damals, im Jahr 2010, sämtliche Unterlagen dem Fachbereich zur Beurteilung vorgelegt worden. Trotzdem seien für die Jahre 2006 bis 2008 endgültige Bescheide ergangen und das Jahr 2009 veranlagt worden. Die Außenprüfung habe zu diesem bereits offengelegten Sachverhalt keine neuen Feststellungen getroffen, es habe sich lediglich die Rechtsmeinung des Finanzamtes geändert. Nunmehr sei angenommen worden, dass die gesamten Instandhaltungen der Mieterin und die Vertragsgestaltung nicht fremdüblich wären, es läge kein Interessensausgleich vor. Dies sei eine Neubeurteilung des bereits bekannten, unveränderten und umfassend offengelegten Sachverhalts. Im Zuge der Außenprüfung seien keine bisher unbekannten, jedoch entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente aufgegriffen worden. Darüber hinaus seien die Gründe, aus denen das Finanzamt die Wiederaufnahme verfügt habe, in den angefochtenen Bescheiden, die auf die Feststellungen der Außenprüfung bzw. auf Niederschrift und Bericht verwiesen, auch nicht angeführt. Der Prüfungsbericht verweise zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen zu Tz 1. Diese Tz enthalte aber lediglich Ausführungen zum Sachverhalt aus der Sicht der Außenprüfung sowie die Subsumtion nach Ansicht der Außenprüfung, nicht aber Angaben, welche Sachverhalte neu hervorgekommen seien. Es sei nicht nachzuvollziehen, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen sich die Wiederaufnahme stütze. Die Wiederaufnahmsbescheide seien daher aufzuheben.

Das Finanzamt gab mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 20.8.2012 der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide vollinhaltlich statt und sprach deren Aufhebung aus; die gegen die neuen Sachbescheide gerichtete Berufung wies das Finanzamt mit Bescheid vom gleichen Tag als unzulässig zurück, weil diese mit der Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen seien.

Mit Bescheiden vom 19.9.2012 verfügte das Finanzamt erneut die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2006 bis 2009 und erließ wiederum den Prüfungsfeststellungen entsprechende Sachbescheide. In der zu den Wiederaufnahmsbescheiden ergangenen gesonderten Begründung führt das Finanzamt aus, dass die Umsatz- und Körperschaftsteuern für die Jahre 2006 bis 2008 auf Basis der eingereichten Steuererklärungen mit Bescheiden vom 4.10.2007, 28.11.2008 und 19.10.2009 veranlagt worden seien. Erst nach Rechtskraft der Bescheide 2006 bis 2008 seien mit Vorhalten vom 5.3.2010, 28.4.2010 und 8.7.2010 Nachweise und Aufklärungen für die geltend gemachten Instandhaltungskosten betreffend das vom Gesellschafter gemietete Gebäude verlangt worden. In diesem Zusammenhang seien neben weiteren Unterlagen die entsprechenden Rechnungen, eine Planskizze, ein mit 1.6.2006 datiertes Gedächtnisprotokoll über einen mündlich abgeschlossenen Mietvertrag, ein weiteres mit 1.5.2008 datiertes Gedächtnisprotokoll über eine Ergänzung zum Mietvertrag, beide Schriftstücke seien nicht unterschrieben, vorgelegt worden; außerdem sei bekannt gegeben worden, dass der Gesellschafter in den Jahren 2007 und 2008 auf seine Kosten einen Zubau zum bestehenden Betriebsgebäude errichtet habe. In der Folge seien auf Basis der eingereichten Steuererklärungen mit Datum 12.11.2010 die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2009 ergangen.

Die Vorhalte vom 5.3., 28.4. und 8.7.2010 seien erst nach Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 ergangen, die dabei gegebenen Aufklärungen und vorgelegten Unterlagen stellten daher in Bezug auf Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 neu hervorgekommene Tatsachen dar. Die Tatsache, dass für den Zeitraum ab Mai 2008 lediglich eine monatliche Miete von 1.260,00 € netto für das Alt- und das Neubaugebäude gemeinsam verrechnet und bezahlt worden sei, obwohl in dem mit 1.5.2008 datierten Gedächtnisprotokoll ein Mietzins von 2.106,24 € netto vereinbart worden sei, sei erst im Zuge der Außenprüfung bekannt geworden und stelle hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 eine neu hervorgekommene Tatsache dar.

Diese neu hervorgekommenen Tatsachen hätten zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt, weil kein fremdüblicher Interessensausgleich (Insichgeschäfte) bestehe, es lägen nicht einmal die für einen Fremdvergleich erforderlichen schriftlichen Vereinbarungen vor, sondern nur nicht unterfertigte, je nach Bedarf bei Bekanntwerden von Bedenken der Abgabenbehörde vorgelegte Gedächtnisprotokolle, wobei jenes vom 1.5.2008 im entscheidenden Punkt "Mietzins" über Jahre nicht umgesetzt worden sei. Ein fremder Mieter hätte Instandhaltungsaufwendungen in der vorliegenden Höhe und ohne weitere Absicherung über den bereits zuvor vereinbarten fünfjährigen Kündigungsverzicht des Mieters hinaus nicht übernommen, wobei als wesentlich festzuhalten sei, dass es nach den Vereinbarungen ausschließlich in der Hand des Vermieters liege, durch einen Verzicht auf die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes dem Mieter zum Genuss einer Ablöse in Höhe des Restwertes zu verhelfen oder ihm andernfalls den Aufwand zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands aufzuerlegen.

Die Bf brachte mit Schreiben vom 24.9.2012 gegen die BVE vom 20.8.2012 einen Vorlageantrag ein. Das Finanzamt habe seine Entscheidung nicht begründet, möglicherweise habe es nur deswegen eine BVE erlassen, um auf diese Weise die im ursprünglichen Verfahren begangenen Fehler wieder gutzumachen, das Nachschieben von Wiederaufnahmsgründen sei aber nicht zulässig, es werde daher beantragt, zu begründen, zu welchem Zweck die Bescheide überhaupt inkassiert werden sollten. Gegen den Bescheid betreffend die Zurückweisung der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide erhob die Bf Berufung, dies ebenfalls mit der Begründung, dass Wiederaufnahmsgründe nicht so leicht nachgereicht werden könnten.

Gegen die Wiederaufnahms- und neuen Sachbescheide vom 19.9.2012 erhob die Bf mit Schreiben vom 17.10.2012 Berufung (nunmehr Beschwerde).

Darin bringt die Bf in Bezug auf die Wiederaufnahme vor, dass ihr Gesellschafter dem Finanzamt bereits vor Erlassung der Bescheide für die Jahre 2007 und 2008 über das Mietverhältnis informiert bzw. das Gedächtnisprotokoll vorgelegt habe. Im Übrigen habe die Bf den gesamten Sachverhalt bereits vor der Veranlagung des Jahres 2009 im Zuge des Vorhaltsverfahrens offen gelegt. Dabei habe sie dem Finanzamt u.a. mitgeteilt, die Investitionen zur besseren Marktpräsenz der Geschäftslokale übernommen zu haben, sie habe den Mietgegenstand in einen ausschließlich für sie gebrauchsfähigen Zustand gebracht, das bestehende Verkaufslokal sei kundenorientierter und für den Geschäftsbetrieb der Bf passender instandgehalten bzw. instandgesetzt worden. Dass eine zu geringe Miete überwiesen wurde, beruhe auf einem Zahlenfehler, dieser Fehler sei zur Kenntnis genommen und von der Prüferin akzeptiert worden, das Finanzamt habe die Nachzahlung im Zuge der Umsatzsteuerprüfung des Gesellschafters anerkannt und als Mieteinnahme des Jahres 2011 behandelt.

In Bezug auf die neuen Sachbescheide führt die Bf aus, dass das Mietverhältnis zwischen ihr und ihrem Alleingesellschafter am 1.4.2006 begonnen habe. Zu diesem Zeitpunkt habe das vor 1953 errichtete Grundstück aus drei Geschäftsräumlichkeiten bestanden, einem Verkaufsraum mit 59,9m<sup>2</sup>, einem weiteren Verkaufsraum mit 148,5m<sup>2</sup> und einem Lagerschuppen mit 140,9m<sup>2</sup>. Das Grundstück unterliege den Bestimmungen des MRG und könne vom Vermieter daher nur unter Berücksichtigung der einschränkenden Bestimmungen des § 30 MRG aufgelöst werden. Dies sei auf Grunde des mündlichen Mietvertrages durch Annahme der Mietzahlungen von Anfang an ex lege so gewesen. Am 1.4.2006 sei daher ein dem MRG entsprechendes Mietverhältnis eingegangen worden. Es sei auf Grund dessen nicht unüblich, dass ein de facto nicht kündbarer Mieter umfangreiche Investitionen, insbesondere zur verbesserten Brauchbarkeit des Mietobjekts, vornehme bzw. trage, insbesondere wenn er vorhabe, den Standort weiterhin und langfristig zu nutzen. Da es sich um einen gewerblichen Mieter als Geschäftsraummieter handle, sei eine Übertragung der Instandhaltungsverpflichtung rechtlich im Rahmen des § 8 Abs. 1 MRG möglich. Ein ernster Schaden am Gebäude, dessen Beseitigung dem Vermieter obliegen wäre, habe konkret nicht bestanden. Bei sämtlichen von der Bf durchgeführten Maßnahmen habe es sich um solche gehandelt,

die den Mietgegenstand in einen brauchbareren und damit besser nutzbaren Zustand versetzen sollten. Die Bf habe eindeutig Hauptmieterinvestitionen gemäß §§ 8 bis 10 MRG durchgeführt, die zu einer verbesserten Nutzung für die Bf geführt haben. So seien ein Brennwertgerät, die Gasleitungen und die Heizkörper getauscht, weiters diverse Maßnahmen zur besseren Abdichtung des Objekts, somit zur Senkung des Energieverbrauchs für die Bf, vorgenommen worden. Es handle sich somit um Maßnahmen, die auch zu entsprechenden Vergütungen gemäß § 10 MRG bei Auflösung des Mietverhältnisses führten. Das Geschäftslokal habe sich bei Übernahme durch die Bf in einem brauchbaren, jedoch nicht angemessen nutzbaren Zustand befunden, ihr Geschäftsführer habe daher den Auftrag zur Instandsetzung erteilt. Die gesamte Liegenschaft sei um lediglich 800,00 € vermietet worden, was einer fremdüblichen Rendite entspreche. Dabei sei berücksichtigt worden, dass die Maßnahmen gemäß §§ 8, 9 MRG von der Bf vorgenommen worden seien. Ansonsten hätte der Vermieter zum Zeitpunkt 2006 bereits eine beabsichtigte Investition von rd. 240.000,00 € berücksichtigen und somit den Mietzins bereits im Jahr 2006 mit 2.000,00 € per Monat festsetzen müssen; das wäre der fremdübliche Mietzins, wenn der Vermieter sämtliche Instandsetzungen und Instandhaltungen im Jahr 2006 getätigt hätte.

In der am 19.10.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter unter Hinweis auf den Immobilienpreisspiegel erneut darauf, dass die Miete von 800,00 € angemessen gewesen sei. Die Schriftlichkeit des Mietvertrages sei für die Anwendbarkeit des MRG nicht zwingend. Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung fehle auch die subjektive Tatseite, weil der Gesellschafter die steuerliche Vertretung mit der Ermittlung einer angemessenen Miete beauftragt habe.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies erneut auf das Nichtvorliegen einer fremdüblichen Dokumentation.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

1. Zur Beschwerde vom 11.6.2012 gegen die Wiederaufnahmsbescheide vom 16.5.2012:

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 vom 16.5.2012 verweisen zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien; der Bericht verweist unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" zur Begründung der Wiederaufnahme auf die zu Tz 1 getroffenen Feststellungen.

Die Bf wendet dagegen in ihrer Beschwerde vom 11.6.2012 ein, dass diese Tz lediglich Ausführungen zum Sachverhalt aus der Sicht der Außenprüfung sowie die Subsumtion nach Ansicht der Außenprüfung enthalte, nicht aber Angaben, welche Sachverhalte neu hervorgekommen seien, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen sich die Wiederaufnahme stütze, sei daher nicht nachzuvollziehen.

Mit diesem Einwand ist die Bf im Recht. Verwiesen wird dazu auf die oben wiedergegebenen Ausführungen unter Tz 1 des Berichts.

Der Beschwerde vom 11.6.2012 war daher, soweit sie sich gegen die mit den Bescheiden vom 16.5.2012 verfügte Wiederaufnahme richtet, stattzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide waren aufzuheben, wie dies bereits das Finanzamt in der BVE vom 20.8.2012 getan hat (dazu, dass das Finanzamt zu einer solchen Aufhebung durch BVE berechtigt war, vgl. VwGH 26.1.2011, 2007/13/0076). Zum Begehren der Bf im Vorlageantrag, zu begründen, zu welchem Zweck die Bescheide überhaupt inkassiert worden seien, wird bemerkt, dass ein Bescheid, der einem Anbringen vollinhaltlich Rechnung trägt, gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO keiner Begründung bedarf.

2. Zur Beschwerde gegen den Bescheid vom 20.8.2012 über die Zurückweisung der Berufung vom 11.6.2012:

Das Finanzamt hat mit dem Bescheid vom 20.8.2012 die Berufung vom 11.6.2012, soweit sie sich gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide vom 16.5.2012 richtet, als unzulässig zurückgewiesen, weil diese Bescheide durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide vom 16.5.2012 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien. Diese Vorgangsweise entspricht der bis zum Inkrafttreten des FVwGG 2012 vorherrschenden Rechtsauffassung (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>5</sup>, § 261 Tz 4).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

3. Zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide vom 19.9.2012:

Mit der Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide vom 16.5.2012 durch die BVE vom 20.8.2012 ist das Besteuerungsverfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat. Dies hatte nicht zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 hätte verfügen dürfen. Es durfte lediglich die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens nur aus anderen Gründen verfügt werden als jenen, auf die sich die aufgehobenen Bescheide gestützt hatten (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327). Dass das Finanzamt in den Wiederaufnahmsbescheiden nunmehr erstmals Gründe für die Wiederaufnahme angeführt hat, stellt daher kein unzulässiges Nachschieben von Wiederaufnahmsgründen dar.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 BAO ist u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, erst danach hervorgekommen sind; Zweck der



Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (z.B. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über eine Beschwerde gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen (dem als neu hervorgekommen beurteilten Tatsachenkomplex) wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030). Eine Ergänzung einer mangelhaften Begründung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt allerdings noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067). Ebenso darf die Beschwerdeinstanz die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262). Die rechtliche Würdigung eines Sachverhalts ist nämlich kein Element der Sachverhaltsfeststellung (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

In Bezug auf Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 führt das Finanzamt als Begründung für die mit den Bescheiden vom 19.9.2012 verfügte Wiederaufnahme an, dass erst das nach Abschluss dieser Verfahren durchgeführte Vorhalteverfahren Aufklärungen zu den geltend gemachten Instandhaltungskosten betreffend das vom Gesellschafter gemietete Gebäude gemacht bzw. Unterlagen dazu vorgelegt worden seien.

Mit dem Vorhalt vom 5.3.2010 wurde ein belegmäßiger Nachweis für die Position "Reparatur und Instandhaltung Gebäude" verlangt. Aus den dazu vorgelegten

Rechnungen geht hervor, dass es sich dabei um die Sanierung des Betriebsobjekts in B, C-Str, handelte, welches der Gesellschafter mit Kaufvertrag vom 23.3.2006 erworben hatte. Mit Vorhalt vom 28.4.2010 wurde die Bf gefragt, aus welchem Grund sie die Investitionen getragen habe und nicht der Vermieter, auf welcher vertraglichen Grundlage die Investitionen basierten und warum die Investitionen sofort abgeschrieben worden seien. Die Bf teilte dazu unter Vorlage eines die Punkte des Mietvertrages vom 1.4.2006 festhaltenden Gedächtnisprotokolls mit Schreiben vom 21.6.2010 mit, dass sie den Altbestand des Gebäudes von ihrem Gesellschafter um 800,00 € gemietet habe, da die Bf laut § 4 des Mietvertrages die Verpflichtung zur Instandhaltung getroffen habe, sei dieser Mietzins relativ gering, die Bf habe, da die Funktion der Räumlichkeiten nicht verändert worden sei, nur Erhaltungsaufwendungen und keine Herstellungsmaßnahmen am Altbestand getätigt; die Kosten für den Zubau im Jahr 2008 habe der Gesellschafter getragen, laut Gedächtnisprotokoll vom 1.5.1008 sei deshalb die Miete auf 2.106,24 € erhöht worden.

Aus den für die Jahre 2006 bis 2008 eingereichten Jahresabschlüssen geht nur hervor, dass die Bf unter der Position "Reparatur und Instandhaltung Gebäude" Aufwendungen in bestimmter Höhe getätigt hat. Der nähere Hintergrund für diese Aufwandsposition, insbesondere dass es sich dabei um Erhaltungsaufwendungen in einem von der Bf gemieteten Gebäude handelt und warum die Bf diese Aufwendungen getragen hat, ist erst nach Abschluss der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2006 bis 2008, durch die Erläuterungen und Unterlagenvorlage im Vorhalteverfahren, hervorgekommen. Dabei handelt es sich um mit dem Sachverhalt der abgeschlossenen Verfahren zusammenhängende tatsächliche Umstände. Das erkennende Gericht ist aber nicht der Ansicht, dass aus diesen Umständen, auch nicht in Verbindung mit den sonstigen Verfahrensergebnissen, auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter der Bf geschlossen werden kann.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (z.B. 25.11.2009, 2008/15/0039).

Unstrittig ist, dass das in Rede stehende Gebäude ausschließlich von der Bf und ausschließlich für ihre betrieblichen Zwecke genutzt wurde bzw. wird. Es handelt sich um ein Betriebsgebäude, das schon vor dem Einzug der Bf dem Betrieb eines Elektrounternehmens gedient hat, die Bf verwendet auch weiterhin den Namen dieses Unternehmens (z.B. trägt die Fassade des Gebäudes die Aufschrift "Elektro H"). Ebenso steht nicht in Streit, dass die Bf die fraglichen Erhaltungsaufwendungen getätigt

hat, um das Gebäude in einen für ihren Geschäftsbetrieb geeigneteren Zustand zu versetzen (bessere Marktpräsenz, kundenorientierter). Die Bf hat damit die Investitionen unzweifelhaft zu ihrem eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen. Beweggrund für das Tragen des Erhaltungsaufwands durch die Bf war eindeutig ein betrieblicher. Dass Mieter Aufwendungen auf das Mietobjekt vornehmen, ist ein Verhalten, das auch unter einander fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien gesetzt wird.

Das Fehlen eines unterfertigten Mietvertrages steht der Annahme eines Mietverhältnisses zwischen der Bf und ihrem Gesellschafter nicht entgegen. Ein Mietvertrag kann auch konkludent abgeschlossen werden, wozu etwa die unbeanstandete Annahme eines regelmäßig auch bezahlten Entgeltes für die dem anderen eingeräumte Benützung von Räumen durch längere Zeit genügt (z.B. OGH 09.06.1998 10 Ob 134/98y). Dass die Bf ihrem Gesellschafter die im Gedächtnisprotokoll genannte Miete von 800,00 € nicht ab der ihr mit April 2006 eingeräumten Benützung des Altbestandes bezahlt hätte, ist nicht hervorgekommen. Damit kann davon ausgegangen werden, dass sich die Benützung des Betriebsgebäudes in B, C-Str, durch die Bf auf einen zwischen ihr und ihrem Gesellschafter zustande gekommenen Mietvertrag gründet. Durch den Abschluss eines gültigen Mietvertrages mit dem Vermieter erwirbt der Mieter stets ein Mietrecht (vgl. VwGH 12.1.1993, 88/14/0077, 0078, 0079). Dieses Mietrecht hat der Bf die Möglichkeit, die von ihr in ein ihr nicht gehörendes Gebäude getätigten Investitionen auch tatsächlich für ihre geschäftlichen Zwecke nutzen zu können, abgesichert, zumal § 30 Abs. 2 MRG die Kündigungsmöglichkeiten für den Vermieter einschränkt.

Was den Ersatz für ihre Investitionen im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses betrifft, beruft sich die Bf zwar zu unrecht auf § 10 MRG, weil dieser nur für Wohnungen gilt und gegenständlich eine Geschäftsraummiete vorliegt. Die Bf hat aber das Recht, nach dem Ende des Mietverhältnisses den Ersatz des Restwertes nützlicher Aufwendungen im Sinne § 1097 Satz 2 zweiter Fall ABGB zu begehren. Auf dieses Recht hat die Bf auch nicht verzichtet.

Aus § 7 des über den Mietvertrag errichteten Gedächtnisprotokolls ist zwar ein Wahlrecht des Vermieters abzuleiten, bei Beendigung des Bestandsverhältnisses entweder von der Bf die Wiederherstellung des früheren Zustandes auf deren Kosten zu verlangen oder der Bf den Restwert der allgemein nützlichen Bauaufwendungen zu ersetzen. Abgesehen davon, dass diese Bestimmung, die von aktiviertem Aufwand spricht, auf die gegenständlichen Erhaltungsaufwendungen gar nicht anwendbar scheint, führt keine der beiden Wahlmöglichkeiten zu einer (für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung erforderlichen) Zuwendung eines Vermögensvorteils an den Gesellschafter der Bf. Verlangt dieser die Wiederherstellung des früheren Zustandes, kommt er nicht in den Genuss der Investitionen, verzichtet er darauf, muss er den Restwert der für ihn nützlichen Investitionen ablösen.

Nach Ansicht des erkennenden Senats lag eindeutig eine betriebliche Veranlassung für die Vornahme von Erhaltungsmaßnahmen in dem von der Bf von ihrem Gesellschafter gemieteten Gebäude vor, auf Grund der zwischen der Bf und ihrem

Gesellschafter bestehenden schuldrechtlichen Beziehung war die Nutzungsmöglichkeit dieser Investitionen für die Bf auch hinreichend vertraglich abgesichert. Auch wenn die Aufwendungen der Erhaltung einer im wirtschaftlichen Eigentum ihres Gesellschafters stehenden Sache gedient haben, ist daher die Ursache für die Tragung der Kosten für diese Aufwendungen durch die Bf nicht in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zu sehen, weshalb für die Annahme einer als verdeckte Ausschüttung zu beurteilenden Vorteilszuwendung kein Raum bleibt. Die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer und die Versagung des Vorsteuerabzugs erfolgten daher zu unrecht. Hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 liegt damit auch kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

Die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2006 bis 2008 hat das Finanzamt aber zu Recht verfügt. Die vom Finanzamt für diese Jahre als neu hervorgekommen beurteilten Umstände sind nämlich einer anderen rechtlichen Würdigung zu unterziehen.

In dem nach Rechtskraft der Veranlagungen 2006 bis 2008 durchgeführten Vorhalteverfahren ist nicht nur hervorgekommen, dass es sich bei den von der Bf unter der Position "Reparatur und Instandhaltung Gebäude" abgesetzten Aufwendungen um Erhaltungsaufwendungen in einem von ihr gemieteten Gebäude handelt, die Bf hat dabei auch (erstmalig) erläutert, im Gegenzug für die von ihr übernommene Verpflichtung zur Instandhaltung eine relativ geringe Miete von 800,00 € bezahlt zu haben. In ihrer Berufung vom 17.10.2012 führt sie weiter aus, dass, hätte der Vermieter die Investition von rd. 240.000,00 € getätigt, der Mietzins mit 2.000,00 € zu bemessen gewesen wäre, dies wäre dann der fremdübliche Mietzins gewesen. Damit macht sie deutlich, dass die Übernahme der Investitionen in engstem Zusammenhang mit der Vermietung des Altbestandes steht.

Mieterinvestitionen münden nur dann in ein im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehendes Wirtschaftsgut, wenn sie nicht bloß Erhaltungsmaßnahmen sind (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152; Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 121). Dass es sich bei den in Rede stehenden Aufwendungen um (bloße) Erhaltungsaufwendungen handelt, ist unstrittig. Mit diesen Erhaltungsaufwendungen hat daher die Bf kein wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut "Mieterinvestition" erworben, die Aufwendungen sind in dem im wirtschaftlichen Eigentum des Vermieters stehenden Gebäude aufgegangen. Damit erscheint es gerechtfertigt, einen Vergleich zu einem Baukostenzuschuss, der ebenfalls kein wirtschaftliches Eigentum an den finanzierten Einbauten vermittelt, zu ziehen. Es kann wirtschaftlich keinen Unterschied machen, ob ein Mieter einen auf bestimmte Zeit mit der Miete verrechneten Baukostenzuschuss zu einer vom Vermieter durchzuführenden Erhaltungsmaßnahme am vermieteten Gebäude leistet oder ob er selbst die Durchführung der Erhaltungsmaßnahme übernimmt und deshalb die Miete geringer bemessen wird. In beiden Fällen liegt eine Vorleistung für die zu erhaltende Mietleistung vor. Bezüglich der bilanziellen Behandlung besteht daher eine Vergleichbarkeit zwischen vom Mieter selbst getätigten Investitionen und vom Vermieter unter Gewährung eines Baukostenzuschusses des Mieters durchgeführten Investitionen.

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind Aufwendungen und Erträge der Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Ausgaben vor dem Abschlussstichtag führen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind, zu aktiven Rechnungsabgrenzungen. Rechnungsabgrenzungen dienen der periodengerechten Gewinnabgrenzung. Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzungen betrifft hauptsächlich Dauerschuldverhältnisse, bei denen für einen bestimmten Zeitraum Leistungen zu erbringen sind, Leistung und Gegenleistung jedoch zeitlich auseinanderfallen (vgl. Hofstätter/ Reichel, Die Einkommensteuer, § 4 Abs. 1, Tz 151 bis 154; Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 320).

Den von der Bf getragenen Erhaltungsaufwendungen in das von ihr gemietete Gebäude steht eine noch nicht erbrachte zeitbezogene Gegenleistung des Vermieters gegenüber. Dem Vorbringen der Bf zufolge hätte sie um 1.200,00 € pro Monat, das sind 14.400,00 € pro Jahr, mehr Miete bezahlen müssen, wenn der Vermieter die Investitionen vorgenommen hätte. Daraus kann der Zeitraum, in welchem die Investitionskosten voraussichtlich mit der Miete verrechnet werden, mit rd. 17 Jahren ( $240.000/14.400=16,67$ ) ermittelt werden. Die Erhaltungsaufwendungen sind daher einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zuzuführen, der über einen Zeitraum von 17 Jahren aufzulösen ist.

Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 erfolgte erst nach dem erwähnten Vorhalteverfahren, jene Umstände, die in Bezug auf die steuerliche Beurteilung der von der Bf bezahlten Erhaltungsaufwendungen als hinsichtlich der Jahre 2006 bis 2008 neu hervorgekommen beurteilt wurden, waren daher bei Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2009 bereits bekannt. Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2009 auch gar nicht auf diese Umstände gestützt, sondern darauf, dass erst nach Erlassung der Steuerbescheide 2009 der Umstand neu hervorgekommen ist, dass die Bf an ihren Gesellschafter ab Mai 2008 anstelle der vereinbarten Miete von 2.106,24 € lediglich eine solche von 1.260,00 € bezahlt hat. Dieser Umstand ist aber für die Beurteilung der von der Bf bezahlten Erhaltungsaufwendungen als betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst nicht ausschlaggebend.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	2006	2007	2008
vor Außenprüfung	170.456,63	202.788,16	271.585,67
Sanierungsaufwand	18.915,00	82.620,73	117.834,50
Einkünfte lt. Außenprüfung	189.371,63	285.408,89	389.420,17
Abgrenzung Sanierungsaufwand 2006	-1.112,65	-1.112,65	-1.112,65
Abgrenzung Sanierungsaufwand 2007		-4.860,04	-4.860,04
Abgrenzung Sanierungsaufwand 2008			-6.931,44
Einkünfte lt. Erkenntnis	188.258,98	279.436,20	376.516,04

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009).

Im gegenständlichen Fall war lediglich einzelfallbezogen zu beurteilen, ob den von der Bf getragenen Erhaltungsaufwendungen eine betriebliche oder eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zu Grunde lag. Dass Bilanzierende für zeitraumbezogene Leistungen Rechnungsabgrenzungen zu bilden haben, stellt ebenfalls keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 24. Oktober 2016