

## Durchgeleitete verdeckte Zuwendung aufgrund Fremdunüblichkeit eines Mietvertrages

In einem Mietvertrag zwischen dem Stifter und Tochtergesellschaft der Stiftung (als Mieterin) wurde für wertsteigernde Mieterinvestitionen der Gesellschaft keine fremdübliche Investitionsabläsevereinbarung getroffen, obwohl die Investitionen auch im Interesse der Vermieterin waren. Die Kostenübernahme durch die Stiftung wurde als eine verdeckte Ausschüttung bzw verdeckte Zuwendung qualifiziert.

§§ 8, 10, 27, 93, 94, 95 EStG

BFG 12.12.2017,  
RV/7103551/2016

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

### Entscheidungsgründe

Die X (i.d.F. Bf., x1) wurde mit Stiftungsurkunde vom 20. November 2002 von PR (Stifter) errichtet.

Die Bf. war zu 50% an der M (M1) beteiligt, die übrigen 50% der Anteile wurden von der N (FBNr. N1) gehalten.

Die M hielt ihrerseits 100% der Anteile an der O (FBNr. O1).

Mit Bescheid vom 26. Juli 2007 des Finanzamtes Wien 1/23 wurde die Bf. zur Haftung für Kapitalertragsteuer des Jahres 2003 i.H.v. € 126.840,25 herangezogen.

In der den Bescheid begründenden Beilage erläutert die Behörde, dass bei der O (zuvor: O2) eine verdeckte Ausschüttung festgestellt worden sei.

Begünstigter der Bf. sei PR, der Vorstand setze sich aus KA, JK und CH zusammen.

Bei der N sei KA Begünstigter, der Vorstand dieser Privatstiftung bestehe aus PR, JK und CH.

Die verdeckte Ausschüttung der O stelle eine (KESt-freie) Ausschüttung an die M (zuvor eventive Holding AR) und in weiterer Folge an deren Gesellschafterinnen (die Bf. bzw. die N) dar. Tatsächliche Nutznießer bestimmter von der O getragener Aufwendungen seien die Begünstigten der Stiftungen PR und KA, die gleichzeitig Miteigentümer der Liegenschaft L1 seien.

Die von der O übernommenen Sanierungskosten würden eine durchgeleitete verdeckte Zuwendung an die Begünstigten der beiden Stiftungen darstellen.

Nach Feststellungen der Außenprüfung (Ap.) bei der O wurde die Liegenschaft L1 von KA und PR mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2002 (jeweils zur Hälfte) erworben und ab 1. Jänner 2003 in Form einer Mietergemeinschaft an die O weitervermietet.

Die O tätigte kurze Zeit danach umfangreiche Sanierungsarbeiten sowie Zubauten. Die Gestaltung des Mietvertrages wurde als fremdunüblich qualifiziert. Hinsichtlich der Aufwendungen/Investitionen erläuterte die Ap., dass die Mieterin diese aufgrund des Naheverhältnisses zu der Vermietungsgemeinschaft getätigt habe, ging von einem Zufluss des Vorteils aus dem Bestandsverhältnis an die Vermieter und im Ergebnis von einer (mittelbaren) verdeckten Ausschüttung aus.

Der bei der O festgestellte Sachverhalt führte im dortigen wiederaufgenommenen Verfahren zu neuen Umsatzsteuer- sowie Körperschaftsteuerbescheiden für das Jahr 2003, gegen die ebenfalls Berufung eingebracht wurde.

Die Bf. erhob mit Eingabe vom 15. Oktober 2007 (nach Fristverlängerung) fristgerecht Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer, wobei sie auf die zeitgleich eingebrachten Berufung bei der O verwies, worin das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bestritten wurde.

Die bei der O eingebrachte Berufung wurde vom unabhängigen Finanzsenat (UFS) mit Berufungsentscheidung vom 14. Mai 2012, Gz. RV/2421-W/08 u.a. als in diesem Punkt unbegründet abgewiesen und erwuchs in Rechtskraft. Auf die Berufungsentscheidung und den dort dargestellten Sachverhalt und die darin dargelegten Erwägungen zur verdeckten Ausschüttung wird verwiesen.

Der UFS wies die Berufung der Bf. mit Berufungsentscheidung vom 19. April 2013, Gz. RV/2998-W/08 ab. Aufgrund der wechselseitigen personellen Verflechtung der beiden Stiftungsbegünstigten/Vorstände, zugleich Vermieter der Liegenschaft und Geschäftsführer (Gf.) der O sowie Gf. der M liege eine maßgebliche Einflussmöglichkeit vor die dazu führen würde, dass der Bf. die Kapitalertragsteuer zu Recht (anteilig) vorgeschrieben worden sei. Der Verweis der Bf. auf die bei der O festgestellte verdeckte Ausschüttung und die dazu vorgebrachten Einwendungen blieb in Ansehung der dazu ergangenen, in Rechtskraft erwachsenen Berufungsentscheidung unbeachtet.

Gegen die Berufungsentscheidung des UFS wurde von Seiten der Bf. am 4. Juni 2013 Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts sowie Verletzung der Verfahrensvorschriften erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die Berufungsentscheidung des UFS mit Erkenntnis vom 28. Juni 2016, Zl. 2013/13/0062-6 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung der Verfahrensvorschriften auf.

Gemäß § 42 Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach Abs. 2 die Rechtsache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte.

Somit ist die Berufungsentscheidung vom 19. April 2013, Gz. RV/2998-W/08 aus dem Rechtsbestand getreten.

Über die als Beschwerde zu wertende Berufung vom 15. Oktober 2007 gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2003 ist daher neuerlich zu entscheiden.

In dem aufhebenden Erkenntnis legt der VwGH dar, dass der Bescheid über den Abgabenanspruch bei der Bf. nicht mit jenem gegenüber der O gleichgesetzt werden könne und einer Begründung bedürfe. U.a. wurde darauf hingewiesen, dass der Umstand, dass eine in dem abgeschlossenen Mietvertrag vereinbarte und im Jahr 2007 tatsächlich ausbezahlte Investitionsablöse bei der Annahme des Vorliegens einer verdeckten Zuwendung unbeachtet geblieben sei.

Mit Vorhalt vom 12. Juni 2017 wurde die Bf. zur Vorlage weiterer Unterlagen bzw. Beantwortung näher dargestellter Fragen ersucht, dem die Bf. mit Schreiben vom 25. Oktober 2017 nachkam.

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

§ 8 Abs. 1 u. 2 KStG 1988 lautet:

*(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.*

*(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen*

*- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder*

*- entnommen oder*

*- in anderer Weise verwendet wird.*

§ 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 i.d. maßgeblichen Fassung lautet:

*Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:*

*1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.*

§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 lautet:

*Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:*

...

*7. Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.*

§ 93 Abs. 1 u. 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

...

d) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

§ 94 Z 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

...

2. Unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und

- die Körperschaft ist mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

§ 95 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 186 Abs. 2 Z 2 des Investmentfondsgesetzes 2011 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des Investmentfonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand; die Haftung ist vom Finanzamt Wien 1/23 geltend zu machen.

(2) Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

...

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

...

*(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn*

*1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder*

*2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.*

Wie der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis festgestellt hat, war Gegenstand des Verfahrens die Haftung für eine Kapitalertragsteuerschuld der O (i.d.F. Mieterin) aufgrund einer bei ihr festgestellten verdeckten Ausschüttung, für die sie keine Abzugspflicht traf und für die ihr gegenüber kein Bescheid erging. Es war somit zu beurteilen, ob ein Abgabensanspruch vorlag, der infolge einer durchgeführten verdeckten Zuwendung (Ausschüttung) zu einem Kapitalertragsteuerbescheid gegenüber der Bf. für das Jahr 2003 führte.

Die Mieterin mietete ab 1. Jänner 2003 die Liegenschaft L1 von einer aus PR und KA (i.d.F. Vermieter) gebildeten Vermietergemeinschaft an, die diese ihrerseits kurz vorher, am 23. Dezember 2002 um € 1.271.775,- zuzüglich Nebenkosten, gesamt € 1.358.940,74 erworben hatten.

Das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude wurde von der Mieterin im Jahr 2003 um € 1.566.322,- einer Gesamtanierung unterzogen, zudem wurden die beiden auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude (Haupt- bzw. Nebentrakt) mit einem Verbindungsgang versehen und ein Wintergarten (Konferenzzimmer) errichtet.

Die Zahlungen für den Verbindungstrakt (€ 318.289,37) sowie den Wintergarten (Konferenzzimmer) € 120.626,27, gesamt € 438.915,34 wurden als bauliche Investitionen aktiviert, die übrigen Aufwendungen i.H.v. € 1.137.407,29 als ‚Erhaltungsaufwand Wbg‘ sofort als Aufwand geltend gemacht.

Aufgrund des engen zeitlichen Zusammenhangs mit dem gegenständlich einer Beurteilung zu unterziehenden Mietvertrag wird nachfolgend die Anschaffung und Behandlung der Liegenschaft auf Seiten der Vermietergemeinschaft kurz dargestellt.

Auf der Vermieterseite wurde der Wert des Gebäudes i.H.v. 80% des Kaufpreises von € 1.358.940,74 d.s. € 1.087.152,69 ermittelt und dieser auf Grundlage eines vom gerichtlich zertifizierten Sachverständigen PM (Bewertungsstichtag 12. Jänner 2004) erstellten Bewertungsgutachtens wie nachfolgend dargestellt verringert.

Dem Gutachten liegt einerseits die Beschreibung des (durch die Mieterin) sanierten Gebäudes zugrunde, der sich aufgrund einer Ertragswertermittlung dort ergebende Verkehrswert i.H.v. € 1.750.000,- wurde demgegenüber (und soweit unsystematisch) auf Basis eines Mietertrages für das unsanierte Gebäude ermittelt. Nach der von den Vermietern vorgenommenen Abtrennung von Grund und Boden (20%) verblieben € 1.400.000,- für den Gebäudewert. Der Wert der Neuinvestitionen wurden von der Miteigentümergeinschaft mit € 692.080,45 geschätzt, der Wert des Altgebäudes mit (1.400.000,- abzüglich 692.080,45) somit € 707.919,55 festgelegt.

Der Differenzbetrag i.H.v. (€ 1.087.152,69 abzüglich € 707.919,55, somit € 379.233,-) wurde bei den Vermietern als a.o. Abschreibung geltend gemacht.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung durch die Vermieter vom 25. Oktober 2017 wurde die Frage nach dem Schätzwert der Zubauten i.H.v. € 692.080,45 und die Divergenz zu den bei den Mietern als Neuinvestitionen aktivierten Kosten i.H.v. € 438.915,34 (Differenz d.h. € 253.164,81) nicht beantwortet und das von PM erstellte Gutachten vom 19. Jänner 2004 als widersprüchlich bezeichnet.

Eine im Jahr 2017 durchgeführte Ertragswertberechnung (Beilage zur Vorteilsbeantwortung vom 25. Oktober 2017) die einen Gebäudewert i.H.v. € 1.046.383,- ausweist ist zur Aufklärung der Fragen wenig hilfreich, handelt es sich dabei doch um den verspäteten Versuch zur Herleitung eines Gebäudewertes.

Folgt man der Bewertung der Eigentümer der Liegenschaft, so übertrafen die Kosten der der Sanierungsmaßnahmen sowie des Zubaus durch die Mieter den Wert des unsanierten Gebäudes um mehr als das Doppelte.

In einer von den Vermietern abgegebenen Stellungnahme vom 6. Juni 2007 wurde die Abschreibung von Seiten der Vermieter damit

begründet, dass in dieser Zeit mit Bauarbeiten am Lainzer Tunnel begonnen wurde und mit einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Lage zu rechnen war, wohingegen die oben erwähnte Berechnung des Ertragswertes (bzw. des Gebäudewertes) vom 25. Oktober 2017 zu dem Ergebnis führte, dass 2003 kein Spielraum für eine Teilwertabschreibung aufgrund der Bauarbeiten vorlag.

Nachfolgend ist zu untersuchen, ob die Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung/Zuwendung vorliegen:

- Eine Nahebeziehung der Anteilseigner zur Gesellschaft (sozietäre Veranlassung)
- Eine Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft (eine Vermögensminderung der Körperschaft)
- Eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft Gesellschaft.

Die Mieterin wurde im Jahr 2003 (Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom z1) gegründet, wobei der Teilbetrieb ‚Event-Betrieb‘ von der M (mit Einbringungsvertrag vom z2) rückwirkend in die Mieterin eingebracht wurde. Geschäftsführer der Mieterin waren im Wirtschaftsjahr 2003 KA und PR.

Da im Zeitpunkt der Entscheidung zur Vermietung KA sowie PR sowohl als Vermieter der Liegenschaft wie auch als Geschäftsführer der M fungierten, bestand soweit Personenidentität.

Die Mieterin stand bei ihrer Gründung zu 100% im Eigentum der M die ihrerseits im Zeitpunkt der Einbringung zu je 50% im Eigentum der Bf. bzw. der N stand. Begünstigte der Stiftungen waren bei der Bf. PR und bei der N KA. Der Vorstand der Bf. setzte sich aus KA JK sowie CH zusammen.

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 5. September 2012, Zl. 2010/15/0018 aus:

*„Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.“*

Gegenständlich ist daher von einem mangelnden Interessensgegensatz zwischen der Mieterin und den Vermietern auszugehen und aufgrund der Nahebeziehung der Vertragsparteien die Angehörigenjudikatur zur Bestimmung der Fremdüblichkeit des Mietvertrages heranzuziehen.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind nach ständiger Rechtsprechung für steuerliche Zwecke anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

#### **Abschluss/Fremdüblichkeit des Mietvertrages**

Die Ap. legte ihrer rechtlichen Beurteilung die mangelnde Fremdüblichkeit des Mietvertrages zu Grunde, die Mieterin bestritt dies.

Gemäß Niederschrift der Ap. im Prüfbericht der Mieterin bestehen Zweifel, ob angesichts des Fehlens eines schriftlichen Mietvertrages dem Erfordernis einer ausreichend nach außen zum Ausdruck kommenden Vereinbarung gerecht wurde.

Der Ap. wurde ein (nicht unterfertigter) Mietvertrag als Beilage eines Schreibens vom 27. Dezember 2002 der Rechtsanwaltskanzlei Tx (CH) an die Mieterin vorgelegt, der erst 1 Jahr später (30. Dezember 2003) bei ihr einging und demzufolge die Kanzlei mit dem Rechtsanwalt W (gleichfalls Rechtsanwaltskanzlei Tx) als Vertreter der Vermieter einen Mietvertrag abgeschlossen hatte.

Die Mieterin verweist in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit des Abschlusses von Verträgen mittels Anwaltskorrespondenz (Hinweis auf VwGH 26. Juni 1996, 93/16/0077) und begründet dies mit der Absicht der Vermeidung von Gebühren.

Im Verfahren wurde ein Umlaufbeschluss der Mieterin vom 20. Februar 2003 vorgelegt nachdem die Gesellschaft beabsichtigt, das

fragliche Grundstück rückwirkend per 1. Jänner 2003 zu mieten und ein vorläufiges Miet- und Betriebskostenkonto i.H.v. € 10.000,- genehmigt.

Der Beschluss vom 20. Februar 2003 lässt es angesichts der dort angesprochenen beabsichtigten Vermietung fraglich erscheinen, ob der von der Kanzlei Tx vorgelegte Mietvertragsentwurf vom 27. Dezember 2002 schon zuvor abgeschlossen wurde. Eine diesbezügliche Annahme würde mit dem Umlaufbeschluss (rückwirkender Abschluss des Vertrages) in Widerspruch stehen.

Wenn die Mieterin im Zuge einer Gegenäußerung in ihrem Rechtsmittelverfahren (vom 16. Mai 2008) erläutert, dass man mit der ersten Zahlung des Mietzinses (die am 28. Februar bzw. 3. März 2008 erfolgte, uzv. zunächst auf ein Verrechnungskonto, Umbuchung auf das Konto 'Miete Wbg' am 31. Mai 2003) auf den den Mietvertrag genehmigenden Umlaufbeschluss gewartet hat, so ergibt sich auch daraus, dass der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (konkret die mündliche Genehmigung durch die Vertragsparteien) mit dem Umlaufbeschluss zusammenfiel.

Dass die spätere Mieterin dessen ungeachtet schon vor dem Vertragsabschluss konkrete Aktivitäten i.Z.m. der zur Sanierung der Liegenschaft setzte, (Vorlage des Einreichplanes betreffend Umbauten vom 31. Jänner 2003 beim Magistrat, Einholung div. Angebote) ist nur durch die Nahebeziehung der Mietparteien erklärbar.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein rückwirkendes Rechtsgeschäft steuerlich keine Beachtung finden darf (VwGH 23. Oktober 1997, 94/15/0160; 27.1.1994, 93/15/0161).

Wurde, wovon das BFG ausgeht, der Mietvertragsentwurf im Laufe des Jahres 2003 dem Vertragsabschluss zugrunde gelegt und von den Vertragsparteien in dieser Form akzeptiert, liegt aber keine in einen anderen Veranlagungszeitraum reichende Rückwirkung vor, da auch die fraglichen Mieterinvestitionen im selben Jahr getätigt wurden.

Das BFG schließt sich hier den Ausführungen des UFS in seiner Berufungsentscheidung zur Mieterin (14. Mai 2012, Gz. RV/2421-W/08) an, der vom Abschluss des Vertrages auf Grund der Nutzung der Liegenschaft und Bezahlung eines Mietzinses (die auch in der Bilanz der Mieterin ihren Niederschlag gefunden hat) sowie davon, dass der Mietvertrag auch ‚gelebt‘ wurde ausging.

Wenn nun der der Ap. vorgelegte Mietentwurf den Vertragspartnern im Jahr 2003 bekannt gemacht wurde hätte die Mieterin (aber auch die M bzw. die Bf.), sofern eine Vorteilsgewährung daraus erkennbar war alles unternehmen müssen, um diesen Vorteil rückgängig zu machen um die daraus resultierende steuerliche Konsequenz (verdeckte Ausschüttung/Zuwendung) hintanzuhalten.

Die Ap. geht von einer inhaltlich fremdunüblichen Vereinbarung (insbesondere Pkt. 5 des Mietvertrages sowie von fehlenden, üblicherweise vereinbarten Vertragspunkten) aus.

Die wesentlichen Vertragspunkte die Mietvereinbarung lauten (in verkürzter Form) wie folgt:

- Vertragsdauer: ab 1. Jänner 2003 befristet auf 10 Jahre. Ende des Bestandverhältnisses 31.12.2012;
- eine ordentliche Kündigung ist ausgeschlossen;
- Hauptmietzins. 8.000 €, Indexanpassung;
- die Mieterin trägt die Betriebskosten;
- Die Mieterin hat den Mietgegenstand und die für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen und Geräte (beispielsweise die Elektroleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und sanitären Anlagen sowie Gas- und Elektrogeräte und Öfen) zu warten, instand zu halten und bei Schäden zu erneuern.

Von wesentlicher Bedeutung ist Pkt. 5. des Mietvertrages:

*„Bauliche Veränderungen am Mietgegenstand*

*5.1 Die Mieterin ist berechtigt, bauliche Veränderungen am Mietgegenstand durchzuführen. Die Vermieter sind verpflichtet, binnen angemessener Frist allfällige Anträge für Bewilligungen zu unterfertigen, deren Einholung für bauliche Veränderungen erforderlich sind.*

*5.2. Bei Beendigung des gegenständlichen Vertrages steht der Mieterin ein Anspruch auf Ersatz von Aufwendungen gemäß den Bestimmungen des § 10 MRG zu. Aufwendungen, die ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Unternehmens der Mieterin getätigt werden, sind von diesem Aufwandsersatzanspruch ausgenommen und gehen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter über.'*

Die Vereinbarung, wonach ein Aufwandsersatz gemäß § 10 MRG zu leisten ist, wurde von Seiten der Ap. als unklar dargestellt, u.a. da die Mieterin gemäß Stellungnahme der Rechtsanwaltskanzlei Tx vom 26. Mai 2006 die Wahl hat, ihren Aufwandsersatzanspruch nach den einschlägigen Bestimmungen des ABGB, insbesondere §§ 1097 iVm 1037 ABGB oder (wie vertraglich vereinbart) auf das MRG zu stützen, wobei zudem eine Subsumption der Sanierungsleistungen unter die maßgeblichen Bestimmungen § 10 Abs. 3 Z 1-4 MRG nach Ansicht der Ap. nicht möglich ist.

Insbesondere Investitionen, für die nach Darstellung der Mieterin ein Ersatzanspruch gemäß § 10 Abs. 3 Z 4 MRG zusteht (die Mieterin versteht darunter lt. Berufung u.a. den Dachausbau, die Trockenlegung und sonstige substantielle Arbeiten am Mietgegenstand), unterliegen nach Ansicht der Ap. nicht dieser Bestimmung.

Auch die Vereinbarung von Pkt. 5.2. 2. Satz, wonach Aufwendungen, die ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Unternehmens der Mieterin getätigt werden von diesem Aufwandsersatzanspruch ausgenommen sind ist nach Ansicht der der Ap. unbestimmt und nicht fremdüblich.

Gegenständlich betrifft dies Kosten für den Zubau von Verbindungstrakt (lt. Mieterin € 318.289,27) sowie Wintergarten/Konferenzraum, Pflasterungen udgl. (i.H.v. € 120.626,27) gesamte aktivierten Kosten € 438.915,54, für die nach Darstellung der Mieterin kein Ersatzanspruch besteht, da diese Investitionen ausschließlich in ihrem Interesse erfolgen.

Die Ap. bestreitet dies und geht davon aus, dass diese Leistungen (Verbindungstrakt, Wintergarten) einen Wert für den Vermieter darstellen.

Fremdüblich war nach Darstellung der Ap. weiters, dass eine Fixierung des Mietzinses und eine Befristung auf 10 Jahre ohne Festlegung, welche Sanierungsmaßnahmen der Mieter durchzuführen hat und wie hoch der Kostenrahmen dafür sein wird vereinbart wurde. Unter Fremden würde eine genaue Regelung durch Kostenschätzung und Aufwandsentschädigung erfolgen.

Die Ap. ging davon aus, dass die Mieterin gemäß Pkt. 5.2. Mietvereinbarung zu den vorgenommenen Arbeiten verpflichtet war und die daraus entstehenden Vorteile den Vermietern sofort (im Jahr 2003) zuflossen.

Eine Beurteilung von Punkt 5 des Mietvertrages führt zu folgendem Ergebnis:

Pkt. 5.1: Gemäß dieser Bestimmung wird den Vermietern kein Einspruchsrecht gegen geplante Baumaßnahmen der Mieterin zugestanden. Die Mieterin kann demnach für die Vermieter nachteilige Investitionen ohne deren Einverständnis durchführen.

Das BFG geht davon aus, dass ein fremder Dritter von den Vermietern vertraglich verpflichtet werden würde, diese für sie nachteiligen Investitionen mit Beendigung des Mietvertrages auf ihre Kosten zu entfernen oder einen entsprechenden Kostenersatz zu leisten.

Pkt. 5.2: Die Vertragsparteien haben gemäß Pkt. 5.2 erster Satz eine Aufwandsersatzpflicht nach § 10 MRG vereinbart. Dies obwohl das Mietobjekt nach übereinstimmender Ansicht nicht dem Mietrechtsgesetz unterliegt.

Im Rechtsmittelverfahren vor dem UFS wurde bereits zutreffend darauf hingewiesen, dass der Verweis auf § 10 MRG auch bei nicht dem MRG unterliegenden Mietverhältnissen vereinbart werden kann. So erklärt die Ap. in der Stellungnahme vom 14. März 2008, dass die Vereinbarung der Aufwandsersatzpflicht gemäß § 10 MRG grundsätzlich als fremdüblich angesehen werden kann, der Aufwandsersatz für Investitionen jedoch durch Verweis auf diese Gesetzesstelle nicht eindeutig regelbar ist.

Die Mieterin verwies in der do. Beschwerde u.a. darauf, dass auch bei Vermietung von Geschäftsräumen die Vereinbarung der Anwendbarkeit von § 10 MRG durchaus üblich ist und sich der Umfang der Ersatzpflicht durch die vorhandene Literatur und Judikatur eindeutig abgrenzen lässt.

§ 10 MRG Abs. 1 und 3 lautet:

*(1) Der Hauptmieter einer Wohnung, der in den letzten zwanzig Jahren vor der Beendigung des Mietverhältnisses in der gemieteten Wohnung Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung (§ 9) gemacht hat, die über seine Mietdauer hinaus wirksam und von Nutzen sind, oder der solche Aufwendungen dem Vormieter oder dem Vermieter abgegolten hat (Abs. 6 erster und zweiter Satz), hat bei*

*der Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Ersatz dieser Aufwendungen vermindert um eine jährliche Abschreibung. Das Ausmaß dieser Abschreibung beträgt für jedes vollendete Jahr*

- 1. bei den in Abs. 3 Z 1 und 3 genannten Aufwendungen ein Zehntel,*
- 2. bei den von einer Gebietskörperschaft aus öffentlichen Mitteln geförderten Aufwendungen jenen Bruchteil, der sich aus der Laufzeit der Förderung errechnet,*
- 3. sonst ein Zwanzigstel.*

...

*(3) Die im Abs. 1 genannten Aufwendungen sind:*

- 1. die Errichtung oder die den Erfordernissen der Haushaltsführung dienende Umgestaltung von Wasserleitungs-, Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Beheizungs- (einschließlich der Errichtung von zentralen Wärmeversorgungsanlagen) oder sanitären Anlagen in normaler und dem jeweiligen Stand der Technik entsprechender Ausstattung,*
- 2. die Vereinigung und die Umgestaltung der Wohnung mit der zur Zumietung angebotenen Nachbarwohnung (§ 5 Abs. 2) in normaler Ausstattung,*
- 3. die gänzliche Erneuerung eines schadhaft gewordenen Fußbodens in einer dem sonstigen Ausstattungszustand der Wohnung entsprechenden Ausführung und*
- 4. andere gleich wesentliche Verbesserungen, insbesondere solche, die von einer Gebietskörperschaft aus öffentlichen Mitteln gefördert worden sind.*

Ohne Vereinbarung auf Aufwandsersatz nach MRG würde der Mietvertrag den Bestimmungen des ABGB (§§ 1097 i.V.m. 1036, 1037) unterliegen.

Der OGH 8Ob520/90 hat mit Urteil vom 27.2.1991 erkannt:

*Wie schon oben ausgeführt behandelt § 10 Abs 3 MRG aber nur den Ersatz bestimmter, wenn auch typischer nützlicher Aufwendungen des Mieters im Sinne der §§ 1097, 1037 ABGB. Der Ersatz anderer nützlicher Aufwendungen, die also nicht nach § 10 Abs 3 MRG begehrt werden können, kann aber trotzdem, allerdings unter den Voraussetzungen der §§ 1097, 1037 ff ABGB verlangt werden (8 Ob 673/89). Ein Verzicht auf derartige Aufwendungen ist allerdings grundsätzlich auch schon im vorhinein zulässig (Würth in Rummel2, Rz 6 zu § 1097 mwN; 7 Ob 523/89).*

Mangels Ausschlusses der Bestimmungen des ABGB bleibt ihre Anwendbarkeit gemäß § 10 Abs. 8 MRG unberührt.

Fraglich ist zunächst, ob die von der Mieterin getätigten Aufwendungen zweifelsfrei unter § 10 Abs. 3 MRG subsumiert werden können.

Ein von der Mieterin vorgelegtes Sachverständigengutachten vom 19. Jänner 2004 beschreibt das Mietobjekt bzw. die daran vorgenommenen Arbeiten wie folgt (Bewertungstichtag 12. Jänner 2004):

*„Bei diesem Objekt handelt es sich um eine herrschaftliche Villa mit Erdgeschoss...sowie einem Nebengebäude mit straßenseitigem Trakt...*

*Die beiden Gebäude wurden im Zuge eines Komplettumbaus und einer Generalsanierung, welche im Sommer 2003 abgeschlossen wurde, durch eine verglaste Eingangshalle verbunden und die Villa durch einen verglasten Wintergarten erweitert...*

*Das gesamte Objekt befindet sich nach Generalsanierung und Um- und Zubau in erstklassigem, neuwertigen Zustand und entspricht dem modernsten Stand der Technik.*

*Im Zuge der Sanierung wurden umfangreiche Erneuerungs- bzw. Verbesserungsarbeiten (wie z.B. Trockenlegung des Mauerwerks, teilweise Neuerrichtung der Kanalisation, Dachdeckung, komplette Neuerrichtung der gesamten technischen Ausstattung: Sanitär, Elektro, Heizung, etc.) durchgeführt.*



*Die Gebäude sind mit einer Alarmanlage und Videoüberwachung sowie mit einer Brandmeldeanlage ausgestattet.*

*An allen Fenstern wurden Jalousien angebracht, teilweise aussenliegend mit automatischer Steuerung.*

*Die Böden sind überwiegend hochwertiger, zum Teil neu verlegter Parkettboden. In Teilbereichen wurde Stein- und Sisalboden verlegt.*

*Die Räumlichkeiten verfügen über reine Verkabelung für EDV, Telefon etc. sowie über ein Funk-LAN-Netz.‘*

Eine Zuordnung der Investitionen ist zweifelsfrei dort möglich, wo es sich um Aufwendungen handelt, die, würde der Mietvertrag dem Mietrechtsgesetz unterliegen, vom Anwendungsbereich des § 10 MRG umfasst wäre.

Soweit die Investitionen der Mieterin jenen entsprechen, die in § 10 Abs. 3 Z 1 bzw. 3 MRG angesprochen werden, konkret die Sanitär-, Elektro- und Heizungsinstallationen, ist eine Zuordnung nach Ansicht des BFG zweifelsfrei möglich. Fraglich wird aber schon sein, ob der neu verlegte Parkett- sowie der Stein- und Sisalboden einen schadhafte gewordenen Boden (i.S.d. § 10 Abs. 3 Z 3 MRG) ersetzt oder die Verbesserung eines benutzbaren Bodens dargestellt hat, da wie die Mieterin in ihrer Ergänzung zur Berufung vom 15. Oktober 2007 (Fax vom 27. März 2012) dargestellt hat, die Liegenschaft schon bisher unternehmerisch genutzt wurde und lt. ihrer Berufung das Gebäude bei Vermietung zu Wohnzwecken wie auch Geschäftszwecken keiner Generalsanierung bedurft hätte, was eher gegen das Vorliegen eines schadhafte Bodens zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Vermieter spricht.

Zum Bestimmungsbereich des ‚Auffangtatbestandes‘ § 10 Abs. 3 Z 4 MRG, wonach für ‚andere, gleich wesentliche Verbesserungen, insbesondere solche, die von einer Gebietskörperschaft aus öffentlichen Mitteln gefördert worden sind‘ ein Ersatz dieser Aufwendungen zusteht, hat der OGH Zl. 7Ob629/85; 6Ob738/89; 7Ob532/90; 6Ob614/90; 5Ob301/00a; 5Ob72/08m mit Rechtssatz dargelegt, dass die "gleich wesentlichen Verbesserungen" in § 10 Abs 3 Z 4 MRG in ihrer Bedeutung, aber auch in ihrer Art den in § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG ausdrücklich genannten Arbeiten gleichkommen müssen.

Gemäß OGH 7Ob629/85; 5Ob301/00a ist der Begriff "andere gleich wesentliche Verbesserungen" im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 4 MRG eng auszulegen.

Wesentlich erscheint, dass es sich gemäß OGH 28.11.2000 5 Ob 301/00a bei § 10 Abs 3 Z 4 MRG um Verbesserungen handelt, die jenen des § 3 Abs. 1 bis 3 "gleichwesentlich" sind. Das sind solche, die in ihrer Bedeutung aber auch in ihrem Wesen den in § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG genannten gleichkommen (OGH 28.11.2000 5 Ob 301/00a).

Beispielsweise zählt lt. OGH 05.04.1990 7 Ob 532/90 der Ersatz von Fenstern grundsätzlich nicht zu den gleich wesentlichen Verbesserungen im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 4 MRG. Dies trifft etwa nur zu beim Einbau von Thermofenstern (7Ob532/90), da sie eine Erhöhung des Wärmeschutzes bringen.

Im Urteil 5Ob301/00a vom 28. November 2000 hat der OGH dargelegt: ‚Es ist daher nach der Art der in § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG genannten Verbesserungsausführung zu entscheiden, ob eine Verbesserungsmaßnahme den genannten gleichzuhalten ist. Hier fällt auf, dass jeweils von Anlagen in "normaler", "dem jeweiligen Stand der Technik entsprechender Ausstattung", "dem Ausstattungszustand der Wohnung entsprechender Ausführung" die Rede ist. Solche Voraussetzungen wären - abgesehen davon, dass ein Anspruch nach § 1097 ABGB vorliegt - im Fall der Neuherstellung einer Wohnungseingangstür in normaler Ausstattung zu erwägen, jedenfalls aber nicht bei einer über dem normalen Ausstattungszustand liegenden Herstellung oder Neuherstellung einer Wohnungssicherheitsstüre.‘

Der Rechtsprechung zu der genannten Bestimmung erscheint kasuistisch und lässt eine eindeutige Zuordnung einzelner von der Mieterin vorgenommener Sanierungsaufwendungen unter § 10 Abs. 3 Z 4 MRG nicht zu. Fraglich ist, ob Anpassungen der Räumlichkeiten an ein Büro mit Kundenverkehr und modernen IT- und Kommunikationslösungen einer normalen Ausstattung i.S.d. MRG gleichzusetzen sind.

Auch ob die Trockenlegung des Mauerwerks, die Dachdeckung oder einzelne technische Verbesserungen gleichwesentlich mit Verbesserungen gemäß § 10 Abs. 3 Z 4 MRG sind und normale, dem jeweiligen Stand der Technik entsprechende Ausstattungen darstellen, ließe sich bei Streitigkeiten über die Höhe des Ersatzanspruches mit einem fremden Dritten wohl nur im Rechtsweg klären.

Die Mieterin hat u.a. (zum Nachweis der Fremdüblichkeit) Vertragsmuster vorgelegt, nach denen der Zustand des Objektes bei der Übergabe und die festgestellten Mängel und Schäden zu beschreiben sind was aber gegenständlich ebenfalls nicht erfolgte.

Aus alledem ergibt sich für das BFG, dass der Umfang des Aufwandsersatzes keinesfalls so eindeutig festgelegt wurde wie von der Mieterin behauptet.

Die Mieterin legt in der Beschwerde aber auch dar, dass mangels vertraglichem Ausschluss von § 1097 ABGB i.V.m. § 1037 ABGB

neben der vertraglich vereinbarten Vergütung nach MRG auch nach diesen Bestimmungen ein Anspruch auf Abgeltungen (für nützliche Aufwendungen) bestehen könnte.

Nützliche Aufwendungen werden solche sein, die dem Bestandgeber zum klaren und überwiegenden Vorteil gereichen können (vgl. Tades/Hopf/Kathrein/Stabentheiner, ABGB Kommentar, 37. Auflage, zu § 1097 E 15 und E 9). Im Gegensatz zu § 10 MRG kommt es auf eine objektive Nützlichkeit nicht an (vgl. Würth/Zingher/Kovanyi, Miet u. Wohnrecht<sup>21</sup> § 10 Rz. 3). Ebenso ist nach § 1097 ABGB entsprechend § 1040 ABGB ein Ersatz derartiger Aufwendungen ausgeschlossen, wenn sie gegen den Willen des Bestandgebers getätigt werden (vgl. Würth/Zingher/Kovanyi ebendort).

Nachdem die Vermieter gemäß Pkt. 5.1. des Mietvertrages Baumaßnahmen des Mieters nicht verhindern können ist es bei Beendigung des Mietverhältnisses denkbar, dass sie darauf verweisen, dass die Baumaßnahmen gegen ihren Willen erfolgten oder ihnen durch die Investitionen kein klarer und überwiegender Vorteil erwuchs und sie daher auch nach den Bestimmungen des ABGB keinen Ersatzanspruch für die Mieterinvestitionen leisten müssen.

Fremdüblich wäre, war laut den Vermietern doch bereits zu Beginn des Mietverhältnisses bewusst, dass Arbeiten in erheblichem Umfang notwendig sein würden, eine nähere Beschreibung derselben sowie die Vereinbarung eines klar definierten Ablöseanspruchs bezogen auf die beabsichtigten Baumaßnahmen der Mieterin.

Völlig unbestimmt erweist sich die Bestimmung des 2. Satzes von Pkt. 5.2. des Mietvertrages, wonach ausschließlich oder überwiegend im Interesse Mieterin getätigte Aufwendungen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter übergehen.

Im Falle der Beendigung des Mietvertrages ist bei einer derartigen Bestimmung Streit um die Frage, ob diese ausschließlich im Interesse der Mieterin vorgenommen wurden gleichsam vorprogrammiert, weshalb eine solche unter einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern nicht abgeschlossen werden würde.

Die Berufungsentscheidung des UFS vom 14. Mai 2012, Gz. RV/2421-W/08 führt dazu zutreffend aus: *„Die Wortwahl begünstigt in jedem Fall eine Diskussionsmöglichkeit, da nicht feststeht, wer entscheidet, welche Investitionen im Interesse der Mieterin liegen bzw. ob diese nicht doch einen Wert für die Vermieterin darstellen.“*

Fremdüblich wäre eine Bestimmung, wonach der Vermieter allfälligen nur im Interesse des Mieters getätigten Aufwendungen zustimmen muss bzw. er solche bei Beendigung des Mietvertrages auf seine Kosten zu entfernen und den ursprünglichen Zustand herzustellen hat. Wenn eine solche Vereinbarung nicht getroffen wurde ist anzunehmen, dass die Vermieter auch mit der Errichtung des Wintergartens/Konferenzraums sowie des gläsernen Verbindungsganges zwischen Haupt- und Nebengebäude einverstanden waren, lagen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses doch bereits konkrete Umbaupläne vor da der Einreichplan der die Zubauten umfasst bereits am 31. Jänner 2003 erstellt wurde.

Für diese Annahme spricht auch, das im Bescheid der Baupolizei vom 4. Juni 2003 vorgeschrieben wurde, dass der bewilligte Zubau auf Verlangen der Behörde ohne Anspruch auf Entschädigung jederzeit abzutragen ist und ein solches Verlangen vorausgesetzt, die Vermieter nach Beendigung des Mietverhältnisses die damit zusammenhängenden Kosten hätten tragen müssen. Zwar erging der Bescheid erst nach Abschluss des Mietvertrages, entsprechende Klauseln in Baubescheiden sind aber nicht unüblich und die von den Vermietern behauptete verminderte Marktgängigkeit hätte für sie bereits aus dem Einreichplan ersichtlich sein und sie zu Korrekturen des Vertragswurfes im Zuge des Vertragsabschlusses veranlassen müssen.

Die Mieterin führt dazu an, dass die Marktgängigkeit des Objektes durch den Umbau (verglaster gemeinsamer Zugang) wesentlich beeinträchtigt ist, da mit dem gemeinsamen Eingang und der Verbindung zwischen Haupt- und Nebengebäude eine Vermietung in Hinkunft schwieriger möglich wäre, weil ein privater Mieter in Zukunft kein Gebäude mit Rezeption mieten wolle bzw. die Vermietbarkeit an Unternehmer wegen des zunehmenden Angebots an Büroflächen und der mangelnden Expansionsmöglichkeit eingeschränkt ist und untermauert diese Darstellung damit, dass das Gebäude zwischen der einvernehmlichen Beendigung des Mietvertrages (30. November 2007) und dem Beginn des neuen Mietvertrages (1. Jänner 2011) somit über 3 Jahre hindurch leer stand. Hinsichtlich des Konferenzzimmers wird dargelegt, dass ein privater Mieter nicht bereit wäre, einen höheren Mietzins dafür zu entrichten.

Bei dem von der Mieterin als Konferenzzimmer benannten Zubau handelt es sich laut Einreichplan um eine Terrasse im Ausmaß von 40,24m<sup>2</sup>, die verglast und zu einem Wintergarten umgebaut wurde. Der Argumentation der Mieterin, wonach künftige Mieter dem Wintergarten keinen Mehrwert zubilligen und wie in der Berufung dargestellt nicht bereit sein werden, dafür einen höheren Mietzins zu zahlen ist nicht zu folgen, erfreuen sich doch Wintergärten auch bei Privatpersonen einer hohen Beliebtheit und stellen einen ‚Mehrwert‘ dar.

Wenn die Mieterin auf den längeren Leerstand hinweist, so ergab sich dieser nach ihrer Darstellung aufgrund der vorzeitigen Kündigung aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten, wobei vom Aufsichtsrat der seit 2005 zu 70% im Besitz des Konzerns der PG befindlichen PG1 (M), die 100% der Gesellschaftsanteile der Mieterin besaß, eine Verlegung der Betriebsadresse aus Kostengründen erwogen wurde, weswegen es zu einer vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses kam.

Dabei wurde nicht nur eine Investitionsablöse auf Grundlage des Mietvertrages i.H.v. € 782.472,78 verrechnet, sondern davon auch ein vertraglich nicht vereinbartes Pönale auf Grund des Schadens aus der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses in Abzug gebracht.

Die Forderung der Vermieter sowie deren widerspruchslöse Gegenrechnung mit einem Pönale i.H.v. netto € 342.392,70 erfolgte nicht zuletzt auf Grundlage einer Stellungnahme (Schreiben Tx v. 15. Mai 2007), die ihre Rechtfertigung u.a. auch auf einen Mietausfall infolge Leerstand stützt.

Aus Sicht des BFG waren diese Ereignisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages bzw. im Zeitraum der Durchführung der Mieterinvestitionen nicht vorhersehbar und sind bei der gegenständlichen Beurteilung, ist doch eine Bereicherung der Vermieter zu Lasten der Mieterin im Jahr 2003 fraglich, auszublenden.

Unüblich ist aus Sicht des BFG weiters (ein Faktum auf das bereits die Berufungsentscheidung des UFS zur Mieterin hinweist), dass schon ab Jänner 2003 Mietzahlungen in voller Höhe verrechnet und geleistet wurden, obwohl die Mieterin ihre Geschäftstätigkeit, bedingt durch die umfangreichen baulichen Maßnahmen, erst mit August/September 2003 in der von ihr angemieteten und sanierten Liegenschaft aufnehmen konnte. In derartigen Fällen wird die Miete für den Zeitraum der (von der Mieterin durchgeführten und finanzierten) Sanierung, während der das Mietobjekt nicht oder nur eingeschränkt benutzbar ist, oft gekürzt oder entfällt vollständig.

Gesamt betrachtet erweist sich der Mietvertrag inhaltlich als nicht fremdüblich weist er doch keinen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf der unter den oben dargestellten Bedingungen in dieser Form von einem fremden Dritten nicht abgeschlossen worden wäre.

Es ist davon auszugehen, dass den Mietparteien bereits zu Beginn der Vermietung eine umfassenden Sanierung des Mietobjekts angestrebt haben und es die Mieterin über die Vertragsgestaltung in Kauf genommen hat, den Vermietern (über die vorliegende gesellschaftsrechtliche Verflechtung als Stiftungsvorstände bzw. Begünstigte der Bf. bzw. N) einen Vorteil zukommen zu lassen.

Der VwGH hat in einer Entscheidung vom 21.2.2013, 2009/13/0257) dargelegt:

*„Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung kann sich schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben und liegt z.B. auch dann vor, wenn der Stiftungsvorstand – ausdrücklich oder schlüssig – mit einem Vorteil, den sich der Begünstigte ursprünglich ohne dessen Kenntnis zuwendet, in der Folge einverstanden ist.“*

Mit der Kenntnisnahme der Organe der Bf. sowie der N von dem Inhalt des vorliegenden Mietvertrages ist daher auch von einer ihnen bewussten Vorteilsgewährung an die Vermieter und zugleich Begünstigten auszugehen.

#### **Wirtschaftliches Eigentum/Verpflichtung zum Umbau**

Während die Ap. in ihrem Prüfbericht (Anlage A, Pkt. 2) von einer Verpflichtung der Mieterin zur Vornahme der Investitionen ausgeht bringt diese vor, dass eine solche eben nicht vorlag und sie wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr veranlassten und bezahlten Mieterinvestitionen war.

Freiwillige Mieterinvestitionen fließen dem Vermieter am Ende des Mietverhältnisses zu, wenn der Vermieter zu deren Vornahme berechtigt aber nicht verpflichtet ist und die Investitionen regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurückgenommen werden können.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Der VwGH führt in ständiger Rechtsprechung (u.a. 20. März 2014, Zl 2011/15/0120) aus, dass die Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt.

*„Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039).“*

Das BFG geht davon aus, dass die Mieterin beabsichtigte, ihre Tätigkeit in einer vollständig sanierten Liegenschaft, die auch hinsichtlich der technischen Ausstattung auf der Höhe der Zeit war, auszuüben. Folgt man dieser Annahme stand ihr (neben einem Kauf) die Anmietung eines Objektes das ihren Vorstellungen unmittelbar entsprach ebenso offen wie vorliegend die Anmietung eines Objektes das mittels nachfolgender Sanierungsmaßnahmen (durch den Vermieter oder sie selbst) auf einen entsprechenden Stand anzuheben war.

Der Mieterin ist somit fraglos ein Interesse an der Sanierung des Mietgegenstandes zuzubilligen.

Es bestand aber auch von Seiten der Vermieter ein Interesse an der Sanierung des Objektes in der vorliegenden Form, führte die Gestaltung des Mietvertrages doch dazu, dass ihnen am Ende der vertraglich vereinbarten Laufzeit ein saniertes Objekt gegen Zahlung einer fremdunüblich geringen Investitionsablässe (siehe dazu unten) zur weiteren uneingeschränkten Verwendung zur Verfügung stand.

Dem Interesse der Mieterin an der Sanierung zur Nutzung ist damit das Interesse der Vermieter und den ihnen zukommenden wirtschaftlichen Vorteilen gegenüberzustellen. Ein ausschließliches Interesse der Mieterin an den von ihr finanzierten Sanierungsmaßnahmen liegt somit nicht vor.

Auch wenn die Vermieter die Liegenschaft zur Nutzung überlassen haben, ist nicht erkennbar, dass sie daran gehindert gewesen wären, jederzeit ihnen als zivilrechtliche Eigentümer zukommende Befugnisse, wie insbesondere die Belastung und Veräußerung des Objektes auszuüben.

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 20. März 2014, Zl. 2011/15/0120 weiter aus: *„Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 29. April 2010, 2006/15/0153, vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152, und vom 24. Februar 2004, 99/14/0250, zu Recht erkannt hat, stehen Mieterinvestitionen im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat.“*

Im vorliegenden Fall kann die Mieterin ihre Aufwendungen, soweit sie die Generalsanierung betreffen, nicht ohne Beschädigung der Substanz entfernen. Auch der Abriss der Zubauten (Verbindungsgang, Wintergarten/Konferenzzimmer) würde der Mieterin lediglich Kosten verursachen und war daher nicht anzunehmen, hat sie sich dazu doch nicht verpflichtet wobei eine anderweitige Verwendung des gläsernen Verbindungsganges sowie des Wintergartens/Konferenzzimmers nach einer allfällig erfolgten Demontage abwegig erscheint.

Der Mieterin ist beizupflichten wenn sie ausführt, dass dem Vertrag nicht zu entnehmen ist, ob und in welcher Höhe von der Mieterin tatsächlich Investitionen verpflichtend durchzuführen sind.

Ob das Objekt im Zeitpunkt des Kaufes für Zwecke der Mieterin benutzbar war, ergibt sich weder aus dem Kaufvertrag vom 23. Dezember 2002 noch aus dem von den Mietparteien vorgelegten Bewertungsgutachten.

Im Kaufvertrag der Liegenschaft vom 23. Dezember 2002, der zwischen CG (Verkäuferin) und den späteren Vermietern und Käufern KA bzw. PR abgeschlossen wurde, wurde unter Pkt 8.2. festgehalten *„dass die Käufer wesentliche Umbauten planen“*.

Auch daraus ergibt sich, dass die gegenständlichen Vermieter bedeutsame Investitionen bereits selbst ins Auge gefasst hatten und die durchgeführten Investitionen nicht im ausschließlichen Interesse der (den Vermietern nahestehenden) Mieterin erfolgten.

Wenn bereits von Seiten der Vermieter Umbaumaßnahmen geplant waren ist es angesichts der zeitlichen Nähe und der aus der Nahebeziehung der Vertragsparteien resultierenden fremdunüblichen Gestaltung des Mietvertrages als gegeben anzunehmen, dass die Vermieter eine Übernahme dieser wertsteigernden Investitionen der Mieterin auferlegten.

## **Restwert**

Der UFS führt in seiner Berufungsentscheidung vom 14. Mai 2012 Gz. RV/2421-W/08 zutreffend aus, dass *„unter dem Blickwinkel des Fremdvergleiches festzuhalten ist, dass eine derartige Vereinbarung nicht unter Fremden abgeschlossen wird. Vor allem bei Betrachtung der durchgeführten Investitionen, die eine längere Nutzungsdauer aufweisen, wie zum Beispiel die Erneuerung der Fassade und Dachreparatur.“*

Eine Bemessung des Investitionersatzes auf Basis der in § 10 MRG normierten schematischen Abschreibungssätze entspricht nicht dem Restwert zum Ende des Mietvertrages.

Die Erneuerungsarbeiten umfassen laut Gutachten u.a. die Trockenlegung des Mauerwerks, teilweise Neuerrichtung der Kanalisation, Dachdeckung, komplette Neuerrichtung der gesamten technischen Ausstattung (Sanitär, Elektro, Heizung), überwiegend hochwertiger Parkettboden.

Ross/Brachmann (Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>29</sup> S 117f) führen zur technischen Nutzungsdauer einzelner Investitionsmaßnahmen u.a. an:

Parkett: 40-60 Jahre, Dachdeckung (Ziegeldach) 50-60 Jahre, Außenputz 35-50 Jahre, Wandputz: 40-60 Jahre, Rolläden: 20-30 Jahre, Heizungsanlage 20-25 Jahre, Gas- und Wasseranlage 25-40 Jahre, Elektroninstallationen 30-40 Jahre.

Die tatsächlichen Nutzungsdauern, die durchwegs über den in § 10 MRG normierten liegen führen zu einem Restwert, der deutlich höher ist als die gegenständlich aufgrund dieser Bestimmung geleistete Investitionsablässe. Dies auch unter Bedachtnahme darauf, dass es sich bei den dargestellten Nutzungsdauern um technische (und nicht wirtschaftliche) handelt.

Daraus ergibt sich (hinsichtlich der sofort als Aufwand geltend gemachten Sanierungsmaßnahmen), dass aus der Vereinbarung der Anwendbarkeit des § 10 MRG (mit einer Nutzungsdauer von 10 bzw. 20 Jahren) ein Vermögensvorteil bewusst in Kauf genommen wurde.

Die Annahme des BFG, wonach die aufgrund der vertraglichen Vereinbarung zu leistende Investitionsablässe den Restwert der Mietinvestitionen bei Ende der Vertragslaufzeit nicht abbildet findet seine Grundlage auch in den von der Mieterin aktivierten Zubauten, die nach ihrer Darstellung (als im eigenen Interesse gelegen) zu keiner weiteren Investitionsablässe führten.

Bei dem von der Mieterin als Konferenzzimmer benannten Zubau handelt es sich laut Einreichplan um eine Terrasse im Ausmaß von 40,24m<sup>2</sup>, die verglast und zu einem Wintergarten umgebaut wurde. Weshalb ein künftiger Mieter dem Wintergarten keinen Mehrwert zubilligen und mit dem Mietzins abgelden sollte ist nicht ersichtlich, werden derartige Zubauten doch oftmals nachträglich auch im privaten Wohnbereich durchgeführt. Der verglaste Zugang sowie Verbindungsgang zwischen dem Haupt- und dem Nebengebäude hingegen könnte, insoweit ist der Mieterin zuzustimmen, zu einer schwierigeren Vermietungssituation beitragen.

Aus den dem BFG vorgelegten Aufträgen der Vermieter an Makler (zur Vermietung bzw. zum Verkauf der Liegenschaft) nach Auflösung des gegenständlich untersuchten Mietvertrags ist nicht zu erkennen, dass eine getrennte Vermietung bzw. ein getrennter Verkauf der Gebäudeteile (Haupt- bzw. Nebengebäude) beabsichtigt war.

Die artikulierten Kaufpreisvorstellungen (zwischen € 4,6 Mio. und € 4,9 Mio.) entsprechen zwar erfahrungsgemäß eher ‚Wunschvorstellungen‘, sie liegen aber dennoch deutlich über dem von den Vermietern für die Liegenschaft gezahlten Kaufpreis € 1.358.940,74 samt den (von ihnen teilweise übernommenen) Kosten der Generalsanierung i.H.v. gesamt € 1.566.322,- und lassen eine starke ‚Entwertung‘ des Objektes aufgrund der Zubauten fraglich erscheinen.

Zu der Vermietungs-/Kaufsituation (der Leerstand nach Auflösung des Mietvertrages betrug 3 Jahre) hat nach Ansicht des BFG auch der Umstand beigetragen, dass aufgrund der Erfahrung des täglichen Lebens bei vergleichbaren bei Objekten mit (von den Vermietern geforderten) Mieten zwischen monatlich € 12.000,- und € 13.000,- bzw. den dargestellten Kaufpreisen schon eine dem Grunde nach schwierige Situation infolge geringer Marktgängigkeit derart hochpreisiger Liegenschaften vorlag.

#### **Berücksichtigung der vertraglich vereinbarten Investitionsablässe**

Hinsichtlich der vertraglichen Vereinbarung betreffend die Investitionsablässe ging die Ap. davon aus, dass keine unter § 10 Abs. 3 Z 4 MRG zu subsumierenden Aufwendungen vorliegen würden und es in der Absicht der Vertragsparteien stand, am Ende des Mietverhältnisses (nach 10 Jahren) keine Investitionsablässe zu leisten.

Auch wenn der Ap. darin zu folgen ist, dass eine eindeutige Zuordnung von Investitionen unter § 10 Abs. 3 Z 4 MRG nicht möglich

ist, war ihre Annahme, wonach keine ‚anderen gleich wesentlichen Verbesserungen‘ i.S.d. MRG mit den Bauleistungen geschaffen wurden schon deshalb fragwürdig, da bei der Fülle der erfolgten Sanierungsmaßnahmen auch solche die unter die benannte Bestimmung fallen anzunehmen sind und die Mieterin im Zuge der Prüfungshandlungen nach Anforderung der Ap. mit mail vom 27. Februar 2007 eine Berechnung vorgelegt hat aus der hervorgeht, in welchem Umfang der Vermieterin ihrer Ansicht nach eine Ablöse gemäß § 10 MRG zusteht und dies zahlenmäßig näher ausführt.

Demnach liegen Investitionen die unter § 10 Abs. 3 Z 1 und 3 MRG fallen (mit gemäß § 10 Abs. 1 MRG 10-jähriger Abschreibungsdauer) i.H.v. € 244.705,- vor, die u.a. die Errichtung oder Umgestaltung von Leitungen, Heizungs- und Sanitäreanlagen, sowie die Erneuerung eines schadhaft gewordenen Fußbodens betreffen.

Da der Mietvertrag auf 10 Jahre abgeschlossen wurde, war im Zeitpunkt der Vertragserrichtung nicht mit einem Ersatz dieser Investitionen zu rechnen.

Weiters wurden Aufwendungen, die als unter § 10 Abs. 3 Z 4 MRG fallend einer gesetzlichen Abschreibungsdauer von 20 Jahren unterliegen i.H.v. € 880.159,- u.a. für Trockenlegung bzw. den Dachstuhl (als laut der do. Bestimmung ‚andere gleich wesentliche Verbesserungen‘) subsumiert, die bei vertragsgemäßer Beendigung des Mietverhältnisses zu einem Ersatzanspruch i.H.v. 50% dieser Aufwendungen geführt hätten.

Die Ap. hat dazu im Bericht ausgeführt, dass die Mieterin diese Aufwendungen zu Unrecht dieser Bestimmung zugeordnet hat, weshalb aus ihrer Sicht mit Beendigung des Mietverhältnisses nach 10 Jahren kein Ersatzanspruch bestand und sie die von ihr angenommene verdeckte Ausschüttung ohne Kürzung um einen Ersatzanspruch festgesetzt hat.

Kurz nach der bei der Mieterin erfolgten Schlussbesprechung (13. Juli 2007) kam es am 16. August 2007 zu einer einvernehmlichen Auflösung des Mietverhältnisses mit Stichtag 30. November 2007, wobei sich die Vermieterin verpflichtete, eine Investitionsablöse i.H.v. netto € 782.472,76 (abzüglich eines Pönales i.H.v. netto € 342.393,15) zu bezahlen.

Entgegen der Annahme des Prüfungsorganes wurde somit eine Investitionsablöse entsprechend der Darstellung der Mieterin berechnet und bezahlt.

Für die Annahme der Ap., dass die Mieterin der von ihr (wenn auch nach Ansicht der Ap. nicht zutreffenden) dargestellten Zuordnung der Sanierungsaufwendungen und daraus resultierenden Leistungsverpflichtung am Ende der vertraglichen Laufzeit des Mietvertrages nicht folgt (sie der Behörde somit im Prüfungsverfahren zwar ihre Rechtsansicht darlegt, sich in der Folge aber nicht daran hält oder gebunden fühlt), liegen keine Anhaltspunkte vor. Vielmehr wurde im Zusammenhang mit dem vorzeitig beendeten Mietverhältnis eine Ablöse gezahlt, die sich exakt an der von der Mieterin vorgelegten Zuordnung der Investitionen orientiert.

Der Darstellung der Mieterin, wonach am Ende der vertraglich vereinbarten Laufzeit ein Aufwandsersatz nach § 10 Abs. 3 Z 4 MRG zugestanden wäre wird daher von Seiten des BFG gefolgt und auch die von ihr getroffene (zahlenmäßige) Zuordnung der Mieterinvestitionen (Aufteilung der Investitionen nach § 10 Abs. 3 Z 1 und 3 MRG bzw. § 10 Abs. 3 Z 4 MRG) in freier Beweiswürdigung übernommen.

Nicht gefolgt wird der Darstellung der Mieterin aber wenn sie erläutert, dass die von ihr aktivierten Zubauten, d.h. der Verbindungsgang bzw. das Konferenzzimmer/der Wintergarten ausschließlich in ihrem Interesse erfolgten. Auf die obigen Ausführungen wird verwiesen.

#### **Höhe des zugewendeten Vermögensvorteils/Zuflusses**

Die Ap. hat hinsichtlich der Höhe der verdeckten Ausschüttung zunächst einen ‚Mietzinsvorteil‘ errechnet.

Der vertraglich vereinbarte Mietzins von monatlich € 8.000,- (der nach Ansicht der Ap. wie auch der Mieter einem fremdüblichen Mietzins für das unsanierte Objekt entspricht) führt nach Umlegung auf die angemietete Nutzfläche des Gebäudes (incl. Terrasse), gesamt ca. 900m<sup>2</sup>, zu einem Mietzins i.H.v. € 8,80 pro m<sup>2</sup>.

Diesem Mietzins wurde ein unter Beachtung der von der Mieterin getätigten Investitionen fremdüblicher Mietzins gegenübergestellt.

Die Mieterin hat der Ap. im Prüfungsverfahren im Zuge einer Besprechung vom 6. April 2006 3 Varianten einer Mietzinsermittlung unter Einbeziehung der getätigten Investitionen (mit bzw. ohne Verbindungstrakt) und des Ablöswertes vorgelegt und ihrerseits einen fremdüblichen Mietzins zwischen € 13,56 und € 16,40 pro m<sup>2</sup> errechnet. Die Kontrollrechnungen wurden erstellt, um die Ap. von der fremdüblichen Höhe des Mietzinses zu überzeugen.

Der nach ihrer Ansicht fremdübliche Mietzins unter Einbeziehung der Kosten des Verbindungstraktes sowie des Wintergartens/Konferenzzimmers (Variante I) betrug demnach € 16,40 pro m<sup>2</sup>, der Mietzins ohne Einbeziehung des Verbindungstraktes (Variante II) wurde mit € 14,45 pro m<sup>2</sup> errechnet.

Variante I errechnet dabei zunächst den Aufwand für die Mieterin, die sich aus den Mietzahlungen bzw. den Sanierungskosten bezogen auf 10 Jahre und eine Nutzfläche von 900m<sup>2</sup> ergibt. Die Sanierungsaufwendungen i.H.v. 1.137.407,- sowie die aktivierten Kosten i.H.v. € 438.915,- (gesamt € 1.576.322,-) ergeben umgelegt auf monatliche Mietzinse € 10,53 pro m<sup>2</sup> i.H.v. (beispielhaft: 10,53 mal 900m<sup>2</sup> mal 12(Monate) mal 10(Jahre) ergibt € 1.137.407,-) bzw. € 4,06 pro m<sup>2</sup>. Die Mietkosten wurden für den Gebäudeteil mit € 6,67 pro m<sup>2</sup> errechnet (6,67 mal 12 mal 900 ergibt gerundet € 72.000,- und entspricht 75% der tatsächlich geleisteten jährlichen Gesamtmiete i.H.v. € 96.000,- (die übrigen 25% entfallen lt. der Berechnung auf Parkplätze und den verbleibenden Garten). Von der sich ergebenden Zwischensumme i.H.v. € 21,26 pro m<sup>2</sup> wurde der von ihr errechnete Barwert der Ablösezahlungen i.H.v. € 525.440,67, das entspricht einem umgelegten Mietzins i.H.v. € 4,87 pro m<sup>2</sup> abgezogen, was in dem laut Mieterin fremdüblichen Mietzins i.H.v. € 16,40 pro m<sup>2</sup> mündete.

Die Variante III, die einen Mietzins i.H.v. € 13,56 pro m<sup>2</sup> ausweist geht u.a. von einem firmenbedingten Abschlag i.H.v. € 571.123,04 aus, der von Seiten der Mieterin bzw. Bf. nicht mehr nachvollzogen werden konnte (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 25. Oktober 2017) und hier unbeachtet blieb.

Die Ap. ging ihrerseits bei der Berechnung der Höhe der verdeckten Ausschüttung von einem fremdüblichen Mietzins i.H.v. € 14,- pro m<sup>2</sup> für das sanierte Objekt aus.

Das gegenständliche Mietverhältnis begann am 1. Jänner 2003.

Im Arbeitsbogen der Ap. findet sich zur Begründung dieses Ansatzes ein Immobilienpreisspiegel, der für den 14. Bezirk unter der Annahme eines sehr guten Nutzwertes einen m<sup>2</sup>-Preis für 2001 i.H.v. € 13,90 ausweist.

Der von der Ap. angenommene fremdübliche Mietzins erweist sich somit (auch unter Zugrundelegung der von der Mieterin angelegten Kontrollrechnungen) als zutreffend.

Die Ap. ermittelte auf Grundlage der vertraglich vereinbarten Mietvertragsdauer von 10 Jahren eine Mietzinsersparnis i.H.v. € 561.000,- ((14,00-8,80)\*900m<sup>2</sup>\*12 Monate\*10 Jahre), die verdeckte Ausschüttung ergab sich aus der Differenz zwischen den von der Mieterin getätigten Aufwendungen i.H.v. 1.576.322,- und der Mietzinsersparnis i.H.v. € 561.000,-, somit i.H.v. € 1.014.722,-.

Nicht berücksichtigt wurde dabei (wie oben dargestellt) der der Mieterin vertraglich zustehende Aufwandsersatz nach § 10 MRG, da die Ap. davon ausging, dass keine der durchgeführten Sanierungsaufwendungen (da nicht unter § 10 Abs. 3 Z 4 MRG fallend) am Ende der vereinbarten Laufzeit (10 Jahre) zu einem Ersatz führen würde.

Die Überlegung ist angesichts des fehlenden Interessensgegensatzes der Parteien nicht abwegig. Andererseits hat die Mieterin im Prüfungsverfahren der Behörde dargelegt welche Investitionen aus ihrer Sicht unter diese Bestimmung fallen. Selbst wenn man ausblendet, dass die Vertragsparteien das Mietverhältnis kurz nach Beendigung der abgabenbehördlichen Prüfung ohne Kenntnis der Behörde beendeten (und ein Kostenersatz anhand der der der Behörde bekannt gegebenen Kriterien geleistet wurde), hat die Mieterin der Behörde gegenüber ihre Zuordnung (wonach Investitionen nach § 10 Abs. 3 Z 4 MRG i.H.v. € 880.159,- vorlagen) kund getan und wäre ein Abweichen davon unter der Annahme der Beendigung des Mietverhältnisses nach der vertraglich vereinbarten Laufzeit nur mit hohem Erklärungsaufwand seitens der Vertragsparteien (d.h. aus welchem Grund gegen die eigene Einschätzung verstoßen wurde) denkbar.

Aus der Sicht des auch vom BFG angenommenen Zuflusses im Jahr 2003 bestand am Ende der vertraglich vereinbarten Mietdauer zwar keine Ersatzpflicht für die unter § 10 Abs. 3 Z 1 u. 3 MRG fallenden Investitionen (10 jährige Nutzungsdauer), für die unter § 10 Abs. 3 Z 4 MRG fallenden Investitionen i.H.v. € 880.159,21 errechnet sich aber eine solche Ersatzpflicht (20 jährige Nutzungsdauer) i.H.v. 50%, somit € 440.079,61.

Da die Mieterin am Ende der vertraglich vereinbarten Mietdauer somit mit einer (ebenfalls vertraglich vereinbarten) Investitionsablässe rechnen konnte, war der sich daraus ergebende Betrag von der laut Ap. festgestellten Höhe der verdeckten Ausschüttung in Abzug zu bringen.

Dies führt zu einer verdeckte Ausschüttung i.H.v. € 1.014.722,- (Ausschüttung bisher lt. Ap.) abzüglich 440.079,61 somit € 574.642,39.

Ergänzend ist zu bemerken, dass selbst dann, wenn man annehmen würde, dass die Errichtung des Verbindungsganges durch die Mieterin in ihrem ausschließlichen Interesse erfolgte (und ihr dafür kein Investitionersatz zustand), dies zu keiner verminderten Ausschüttung führen würde, hat die Ap. der verdeckten Ausschüttung doch einen fremdüblichen Mietzins von € 14,- pro m<sup>2</sup> zugrunde gelegt, der betraglich unter der von der Mieterin angestellten Berechnung eines fremdüblichen Mietzinses ohne Verbindungsgang (Variante II, dort € 14,45 pro m<sup>2</sup>) lag.

#### **Tatsächlich geleisteter Kostenersatz und Pönale**

Zu dem im Jahr 2007 tatsächlich geleisteten Investitionskostenersatz ist anzumerken:

Wie oben dargestellt wurde der Mietvertrag einvernehmlich mit 30. November 2007 aufgelöst.

Der Kostenersatz errechnete sich den Angaben der Mieterin folgend i.H.v. netto € 782.472,28 wie folgt:

ersatzfähige Aufwendungen lt. Mieter	€		Afa jährlich
Investitionen MRG Z 1-3 lt. Liste	244.705,75	ND 10 J	24.470,58
Investitionen MRG Z 4 lt. Liste	880.159,21	ND 20 J	44.007,96
	1.124.864,96		68.478,54
	€		
gesamte ersatzfähige Aufwendungen	1.124.864,96		
Afa 2003-2007 (5 Jahre)	-342.392,68		
Investitionsablöse lt. Mieter 2007	782.472,28		

Hätte man bereits im Zeitpunkt der Durchführung der Mieterinvestitionen gewusst, dass der Vertrag mit Ende 2007 beendet würde, ergäbe sich (in Fortführung der getroffenen Annahmen) eine Mietzinsersparnis (für 5 Jahre) i.H.v.  $(14-8,80) \cdot 900 \cdot 12 \cdot 5$  somit 280.800,-. Zieht man von den gesamten Sanierungsaufwendungen i.H.v. € 1.576.322,- diese Mietzinsersparnis (€ 280.800,-) und den errechneten Investitionersatz (€ 782.472,28) ab, ergibt sich daraus ein den Vermietern zufließender Vorteil i.H.v. € 513.049,72.

Wie oben dargestellt wird aber davon ausgegangen, dass der Zufluss des Vorteils aus dem fremdunüblichen Mietvertrag an die Vermieter bereits 2003 (somit im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages und nicht im Jahr der Auflösung desselben, d.h. 2007) stattfand. 2003 lagen keine Anzeichen für eine vorzeitige Beendigung des auf 10 Jahre abgeschlossenen Mietverhältnisses vor, weshalb von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der auf Grundlage der 2003 abgeschlossenen Vereinbarung auszugehen war.

Das BFG geht daher von einem 2003 bestehenden Vorteil der Mieter aus dem Mietverhältnis i.H.v. € 574.642,39 aus, wobei Änderungen der Höhe aufgrund der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages und der tatsächlich erfolgten Zahlung das Veranlagungsjahr 2007 betreffen und in diesem Jahr zu berücksichtigen wären.

Indem der Zufluss des Vermögensvorteils im Jahr 2003 erfolgte, waren die von der Mieterin dargestellten nachfolgenden Änderungen der gesellschaftlichen Struktur (Eigentumsverhältnisse bei der Mieterin) gegenständlich ebenso wenig beachtlich wie das 2003 vertraglich nicht vereinbarte Pönale der Mieterin für den Fall einer vorzeitigen Vertragsauflösung (Pönalezahlung 2007 netto € 342.392,70).

Die Pönalezahlung verminderte den errechneten Investitionersatz (i.H.v. € 782.472,28 s.o.), war aus Sicht des BFG im Jahr 2003 nicht vorhersehbar und könnte, sofern sie von der Behörde dem Grunde oder der Höhe nach als fremdunüblich beurteilt werden würde allenfalls zur Annahme einer Zuwendung an die Begünstigten der Bf. sowie der N im Jahr 2007 (mit entsprechenden steuerlichen Konsequenzen) führen.

#### **Vorschreibung der KEST bei der Bf.**



Der Mietvertrag wurde zwischen den Parteien - KA und PR auf Vermieterseite - und der AR (zuletzt M, M1) abgeschlossen.

Folgt man den Angaben im Verfahren, so wurde der Mietvertrag mit Anwaltskorrespondenz zwischen dem dortigen anwaltlichen Vertretern CH und W1 (beide Kanzlei Tx) nach mündlicher Konsultierung der Parteien abgeschlossen.

Geschäftsführer der M waren KA und PR.

Mit Sacheinlagevertrag vom z2 wurde der Teilbetrieb ‚Event-Betrieb‘ der AR (zuletzt M) in die O2 (zuletzt O, hier ‚Mieterin‘, FBNr. O1) eingebracht. Die O stand nach deren Errichtung (Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom z1) zu 100% im Eigentum der M. Geschäftsführer waren auch hier KA und PR.

Die O wurde mit 6. Jänner 2016, die M mit 8. Februar 2011 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Fraglich ist, ob die Bf. aufgrund der Feststellungen bei der O zu Recht mit dem Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen wurde.

Die Miteigentümer der Liegenschaft waren als Stifter und Begünstigte indirekt über 2 Stiftungen (Bf., N), die je 50% an der zwischengeschalteten M hielten, an der O beteiligt.

In der vom VwGH aufgehobenen Berufungsentscheidung vom 19. April 2013, Gz. RV/2998-W/08 wurde bereits dargelegt, dass beide Stiftungen im maßgeblichen Zeitraum durch die wechselseitige personelle Verflechtungen der beiden Vermieter gekennzeichnet waren.

PR ist gemäß Stiftungsurkunde Pkt. 1.1. Stifter sowie gemäß Stiftungszusatzurkunde Pkt. 6.1. Begünstigter der Bf.

In den Vorstand der Bf. wurden KA sowie JK und CH berufen.

JK und CH sind auch gemeinsam mit PR im Vorstand der N, bei der KA als Stifter und Begünstigter aufscheint.

Die personelle Verflechtung der Stiftungen über deren Begünstigte KA und PR ergibt sich u.a. auch daraus, dass KA gemäß Pkt. 10.3. der Stiftungsurkunde der Bf. vom 20. November 2002 als Vorstand auf Lebenszeit bestellt ist und gemäß Pkt. 2.1. (der Stiftungszusatzurkunde gleichen Datums) beim Ausscheiden eines der (übrigen) Vorstandsmitglieder die verbleibenden Vorstandsmitglieder bei der Neubestellung an den Nachfolgevorschlag von KA gebunden sind.

Daraus folgt, dass sich KA und PR aufgrund eingeräumter Rechte gegenseitig kontrollieren und die Geschäftsführung der Stiftungen wechselseitig maßgeblich beeinflussen können.

Da eine Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung und Zurechenbarkeit eines Verhaltens die Handlungen ihrer gesetzlichen Vertreter (Organe) entscheidend.

Auf Ebene der Mieterin der Liegenschaft konnte die (subjektive) Vorteilsgewährungsabsicht bereits aus den oben dargestellten (objektiven) Umständen, konkret der fremdunüblichen Gestaltung des Mietvertrages erschlossen werden (vgl. u.a. VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022).

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 21. Februar 2013, Zl. 2009/13/0257 zur durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung u.a. erwogen:

*‚Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor (vgl. in diesem Sinn zur sogenannten "durchgeleiteten" verdeckten Ausschüttung das bereits zitierte Erkenntnis VwSlg. 8088/F). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Stiftung beruht.‘*

Bei der Mieterin wurde eine Vorteilsgewährung an die beiden Vermieter festgestellt, weshalb sich das Vermögen der ihre Anteile haltenden M und damit wiederum das Vermögen der ihrerseits deren Anteile zu jeweils 50% haltenden Bf. sowie der N verminderte, deren Begünstigte gleichzeitig die Vermieter der Liegenschaft waren.

Bei der Bf. sowie der N ist davon auszugehen, dass den Vorständen der beiden Stiftungen die Bereicherung der Begünstigten (hier PR) durch Abschluss des oben dargestellten fremdunüblichen Mietvertrages bekannt war.

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 27.5.1999, 96/15/0028, VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059) sowie der Verwaltungspraxis erfordert eine verdeckte Ausschüttung eine ausdrücklich auf Vorteil Gewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt auch dann vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

KA, Miteigentümer der vermieteten Liegenschaft war im Vorstand der Bf. ebenso wie CH der den Mietvertrag auf Seiten der Vermieter abgeschlossen hat (indem er von diesen den Auftrag zum Abschluss bekam) vertreten. PR wiederum war Vorstandsmitglied der N und hat dort in Kenntnis des Mietvertrages und des sich daraus ergebenden Zuwendungswillens der Mieterin an den dort Begünstigten KA ebenso wenig Einspruch erhoben wie KA gegen die Zuwendung an PR bei der Bf.

Die verdeckte Zuwendung ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Stiftung beruht. Diese kann sich schlüssig aus den Umständen des Betreffenden Falles ergeben und liegt z.B. auch dann vor, wenn der Stiftungsvorstand ausdrücklich oder schlüssig mit einem Vorteil, den sich der Begünstigte ursprünglich ohne dessen Kenntnis zuwendet, in der Folge einverstanden ist (vgl. u.a. VwGH v. 11. Februar 2016, 2012/13/0061).

Es ist als erwiesen anzunehmen, dass die Organe der Bf. Kenntnis von dem Mietvertrag und somit der mit der Einkommensverwendung verbundenen Vorteilsgewährung der Mieterin an den Begünstigten der Bf. hatten und keine Einwendungen dagegen erhoben.

Das für die Bereicherung der Liegenschaftseigentümer erforderliche Wissen der Organe der die Liegenschaft anmietenden Gesellschaft lag (da ident mit den Liegenschaftseigentümern) ebenso vor wie bei den Vorständen der die Anteile der Holding haltenden Stiftungen, deren Untätigkeit angesichts des fremdunüblichen und zu einem Vorteil an die Begünstigten führenden Mietvertrages auf der dortigen Ebene die für die Verwirklichung einer verdeckten Zuwendung erforderliche Willensbetätigung darstellte.

#### **Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer**

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der dem Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß Abs. 3 Z. 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Zur Inanspruchnahme der Bf. als Schuldnerin der Kapitalerträge ist anzuführen, dass gemäß § 95 (4) EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise in Anspruch genommen wird. Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie die Haftung des Schuldners der Kapitalerträge (also der ausschüttenden Gesellschaft) geltend macht oder den Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch nimmt.

Eine ausnahmsweise Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge stellt in erster Linie darauf ab, dass eine ausschüttende Gesellschaft infolge eines Rechtsirrtums, also idR ohne grobes Verschulden, einen bestimmten Ausschüttungsvorgang als nicht KEST-pflichtig angesehen hat. Bei verdeckten Ausschüttungen geht es aber nicht um einen Irrtum oder ein der abfuhrpflichtigen Gesellschaft unterlaufenes Versehen, sondern um eine vom Wissen und Willen (des geschäftsführenden Organs oder allenfalls der Gesellschafterversammlung) der Körperschaft getragene Vermögenszuwendung (vgl. Kirchmayer/Zorn, Kapitalertragsteuer bei verdeckten Ausschüttungen aus Schwarzumsätzen der GmbH SWK 2015 20/21 S 974ff).

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Bf. als Abfuhrpflichtige der Kapitalerträge im Haftungsweg erfolgte somit in Ausübung des Ermessens (§ 20 BAO), ist doch im Fall einer verdeckten Ausschüttung/Zuwendung die Zweckmäßigkeit des öffentlichen Interesses regelmäßig Vorrang vor der Billigkeit zu geben, zu Recht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

	2003
--	------

	€
verdeckte Ausschüttung netto	574.642,39
Kapitalertragsteuer	191.547,46
verdeckte Ausschüttung brutto	766.189,85
davon 25% KESt	191.547,46
davon Anteil Bf. (50%)	95.773,73

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da das gegenständliche Erkenntnis der bisherigen Judikatur des VwGH folgt, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 12. Dezember 2017