

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden *****R1*****, den Richter *****R2***** sowie die fachkundigen Laienrichterinnen *****R3***** und *****R4***** in der Beschwerdesache *****Bf*****, *****Bf-Adr*****, vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 27. Februar 2017 gegen den Bescheid vom 13. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer 2009, über die Beschwerde vom 3. März 2017 gegen den Bescheid vom 1. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer 2010 und über die Beschwerde vom 7. März 2017 gegen die Bescheide vom 1. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013, jeweils des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich), Steuernummer *****BFStNr1***** (alt) bzw. *****BfStNr2***** (neu), nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. Jänner 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin *****SF*****

I.

1. beschlossen:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide **2009 und 2011** werden gem. § 256 Abs. 3 BAO **als gegenstandslos erklärt**.

2. zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide **2010 und 2012** wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**. Die Einkommensteuer 2010 wird mit € 16.830,76, die Einkommensteuer 2012 mit € 24.672,00 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid **2013** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 13.1.2017 setzte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer die Einkommensteuer 2009 (€ 0,00) fest. Mit vier weiteren Bescheiden vom 1.2.2017 setzte sie die Einkommensteuer 2010 (€ 131.351,23), 2011 (€ 5.199,00), 2012 (€ 27.094,00) und 2013 (€ 31.204,00) fest. Bei den Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2012 handelte es sich um endgültige Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO, denen vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorausgegangen waren, nämlich die Bescheide vom 9.5.2011 (Einkommensteuer 2009; € 0,00), 6.2.2012 (Einkommensteuer 2010; € 15.143,48), 7.8.2012 (Einkommensteuer 2011; € 2.538,00) und 27.1.2015 (Einkommensteuer 2012; € 23.712,00). In den vorläufigen Bescheiden vom 9.5.2011 (ESt 2009) und vom 10.8.2012 (ESt 2011) wird die Vorläufigkeit damit begründet, dass „nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss“ sei; die Bescheide vom 6.2.2012 (ESt 2010) und 27.1.2015 (ESt 2012) enthalten keine Begründung der Vorläufigkeit.

Gegen die (endgültigen) Bescheide 2009 bis 2012 sowie den (Erst-) Bescheid 2013 richten sich die gegenständlichen Beschwerden vom 27.2.2017 (ESt 2009), 3.3.2017 (ESt 2010) und 7.3.2017 samt Ergänzung vom 26.7.2017 (ESt 2011 bis 2013). Darin werden folgende Einwendungen erhoben:

1. Verjährung (betreffend ESt 2009 und 2010):

Da der vorläufige Bescheid vom 9.5.2011 (ESt 2009) zur Begründung der Vorläufigkeit lediglich die verba legalia wiedergibt, sodass nicht erkennbar ist, welche Ungewissheit die Behörde annimmt, und der vorläufige Bescheid vom 6.2.2012 (ESt 2010) eine solche Begründung überhaupt nicht enthält, handle es sich bei diesen Bescheiden nicht um vorläufige Bescheide i.S.d. § 200 BAO. Die Bestimmung des § 209 Abs. 4 BAO, wonach das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens 15 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches verjährt, sei daher nicht anwendbar und sei die allgemeine fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO hinsichtlich der ESt 2009 und 2010 bereits abgelaufen.

2. Privatanteil i.Z.m. Der Vermietung der Liegenschaft *Ort1***, ***Straße1*** (betreffend ESt 2009 bis 2013):**

I.Z.m. den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung habe die belangte Behörde zu Unrecht angenommen, dass der Beschwerdeführer die Wohnung ***Ort1***, ***Straße1***, Top 10-12, selbst (privat) nutzt und dementsprechend zu Unrecht Mieteinnahmen und AfA gekürzt. Diese Wohnung sei in den Jahren 2009-2013 vielmehr (abgesehen von einem vorübergehenden Leerstand von November 2012 bis Jänner 2013) an Dritte vermietet gewesen. Der Beschwerdeführer habe in diesem Zeitraum in ***Ort2***, ***Straße2*** bzw. in ***Ort3***, ***Straße3*** gewohnt.

3. Besteuerung eines Optionsentgeltes als „Sonstige Einkünfte“ i.S.d. § 29 Z. 3 EStG 1988 (betreffend ESt 2010):

Die belangte Behörde habe jenes Entgelt, welches der Beschwerdeführer für die der ***Bf*** GmbH eingeräumte Option, binnen vier Jahren das Recht auf Überbauung der Liegenschaft ***Straße1*** auszuüben und die Dachbodenfläche zu einem bestimmten Preis zu kaufen zu Unrecht als „Sonstige Einkünfte“ i.S.d. § 29 Z. 3 EStG 1988 (Einkünfte aus Leistungen) qualifiziert. Diese Einschätzung der Behörde sei nicht nachvollziehbar und gänzlich unbegründet.

4. Gutschrift der Hausverwaltung i.H.v. €4.844,13 hinsichtlich der Liegenschaft *Ort1***, ***Straße1*** (betreffend ESt 2012):**

Die belangte Behörde habe eine Betriebskostengutschrift, die der Beschwerdeführer von jener Hausverwaltung, die für ihn die Liegenschaft ***Ort1***, ***Straße1***, verwaltet, erhalten hat, zu Unrecht als Einnahmen qualifiziert. Der Beschwerdeführer habe bis einschließlich 2010 die Betriebskosten nach Akontozahlungen und Gutschriften/Nachzahlungen als Werbungskosten angesetzt. Seit einschließlich 2011 setze er die tatsächlich angefallenen Betriebskosten (lt. Abrechnung) an. Bei jener Zahlung, die er im Jahr 2012 von der Hausverwaltung erhalten hat, handle es sich um eine Betriebskostengutschrift für 2011, welche steuerneutral sei und außer Ansatz zu bleiben habe, da die Betriebskosten 2011 (erstmalig) mit dem tatsächlich angefallenen Betrag angesetzt worden seien (für 2012 sei ein Betrag i.H.v. € 4.808,23 angesetzt worden) und Akontozahlungen/Gutschriften/Nachzahlungen daher erfolgsneutral seien.

5. Mietzins für das Objekt *Ort4***, ***Straße4***, Top 11 (betreffend ESt 2013):**

Die belangte Behörde habe im Zusammenhang mit der selbstständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Architekt Mietzinsaufwendungen für das Objekt ***Ort4***, ***Straße4***, Top 11, nicht anerkannt, da sie davon ausgehe, der Beschwerdeführer habe dieses Objekt weder genutzt noch den geltend gemachten Mietzins bezahlt. Diese Annahmen der Behörde seien unzutreffend. Der Beschwerdeführer habe das Objekt vielmehr zur Arbeit an einem (von ihm persönlich übernommenen) Projekt genutzt und auch den hierfür vereinbarten Mietzins geleistet.

Mit (fünf gesonderten) Beschwerdevereinscheidungen vom 25.4.2019 wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab. Zum Verjährungseinwand führte sie aus, dass die Ungewissheit, die für die Erlassung von bloß vorläufigen Bescheiden maßgeblich war, darin bestand, dass der Umfang der Abgabepflicht hinsichtlich der Vermietungstätigkeit „***Straße1***“ ungewiss gewesen sei. Zunächst habe der Beschwerdeführer aus dieser Vermietungstätigkeit Verluste erwirtschaftet. Im Jahr 2009 sei zwar erstmals ein Überschuss erklärt worden, doch sei zu diesem Zeitpunkt ein Gesamtüberschuss aufgrund der negativen Einkünfte der Vorjahre noch nicht vorgelegen. Im Übrigen hindere eine fehlende Begründung nicht den Eintritt der Rechtskraft und enthalte der Bescheid vom 9.5.2011 (ESt 2009) ohnedies eine Begründung der Vorläufigkeit. Die belangte Behörde ging auch weiter davon aus, dass der Beschwerdeführer die Wohnung ***Ort1***, ***Straße1***, Top 10-12, in den streitgegenständlichen Jahren selbst genutzt hat. Von jenen Personen, an welche diese Wohnung vermietet gewesen sein soll, habe der Beschwerdeführer lediglich den Nachnamen sowie den abgekürzten Vornamen bekannt gegeben. Diese seien daher nicht identifizierbar. Ebenso wenig seien Unterlagen wie etwa Mietverträge oder Zahlungsbelege hinsichtlich der Miete vorgelegt worden. Zudem sei aufgrund einer Begehung im Jahr 2015 die Wohnung ***Ort3***, ***Straße3***, als Hauptwohnsitz auszuschließen und seien die Energiekosten für die Wohnung ***Ort1***, ***Straße1***, Top 10-12, in den Jahren 2011-2013 von einem Bankkonto des Beschwerdeführers bezahlt worden. Hinsichtlich der Option auf Überbauung der Liegenschaft ***Straße1*** und Erwerb der Dachbodenfläche hielt die belangte Behörde an ihrer Auffassung fest, wonach es sich hierbei um eine Leistung i.S.d. § 29 Z. 3 EStG 1988 handle, da die vertragliche Verpflichtung des Beschwerdeführers in einer bloßen Gebrauchsüberlassung bzw. im Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit liege, und keinen endgültigen Verlust des Wirtschaftsgutes in seiner Substanz bewirke. Weiters geht die belangte Behörde nach wie vor davon aus, dass die Hinzurechnung der Betriebskostengutschrift zu Recht erfolgt sei, da aufgrund der „Überschussrechnung 2012“ nicht nur € 4.808,23, sondern € 8.116,51 als sonstige Werbungskosten berücksichtigt worden seien. Letztlich hält die Behörde auch daran fest, dass der geltend gemachte Mietzins für das Objekt ***Ort4***, ***Straße4***, Top 11, nicht anzuerkennen sei, da weder eine entsprechende Zahlung noch eine Nutzung des Objektes durch den Beschwerdeführer feststellbar sei. Zudem sei der Beschwerdeführer Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der vermietenden GmbH, sodass der Mietvertrag steuerlich nur anzuerkennen sei, wenn er nach außen zum Ausdruck kommt, einen ausreichend klaren Inhalt aufweist und einem Fremdvergleich standhält. Bei Anwendung dieser Kriterien sei der Mietvertrag nicht anzuerkennen, da das Mietobjekt unrichtig und damit nicht klar und eindeutig bezeichnet sei (in der Vertragsurkunde sei von Top 12 die Rede, obwohl Top 11 gemeint sei) und die Vereinbarung über die Mietzinszahlung (der Mietzins für die gesamte befristete Vertragslaufzeit wird erst mit Ablauf der Befristung fällig) nicht fremdüblich sei.

Mit Schriftsätzen vom 29.5.2019 beantragte der Beschwerdeführer gemäß § 264 BAO die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. In diesen Schriftsätzen beantragte er - wie bereits in den Beschwerden - die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, dass die Option auf Überbauung der Liegenschaft ***Ort1***, ***Straße1***, im Jahr 2017 abgewickelt worden sei, sodass er vereinbarungsgemäß die Hälfte des erhaltenen Entgeltes (€ 115.000,00) rückzuerstatten habe. Es handle sich um ein Spekulationsgeschäft nach § 30 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 i.d.F. vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010). Ein allfälliger Überschuss aus diesem Spekulationsgeschäft sei nicht in Jahr 2010, sondern im Jahr 2017 steuerpflichtig. Die belangte Behörde hielt dem entgegen, dass es sich bei der Option um ein höchstpersönliches Recht und demnach nicht um ein übertragbares Wirtschaftsgut handle, sodass sehr wohl eine Leistung nach § 29 Z. 3 EStG 1988 vorliege. In eventu, also für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht zur Auffassung gelangen sollte, dass es sich nicht um eine Leistung nach § 29 Z. 3 EStG 1988 handelt, brachte sie vor, dass im Optionsentgelt angesichts dessen, dass der Beschwerdeführer der alleinige Gesellschafter der Optionsnehmerin ist, eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken sei (dieses Vorbringen wurde in der mündlichen Verhandlung zurückgezogen) bzw. dass dann zu prüfen wäre, ob anlässlich des Verfalls der Option tatsächlich der vertraglich vereinbarte Betrag von € 115.000,00 rückerstattet wurde. In der mündlichen Verhandlung zog der Beschwerdeführer den Beschwerdepunkt „Privatnutzung der Liegenschaft ***Ort1***, ***Straße1***“ zurück und stellte außer Streit, dass er die Wohnung Top 10-12 in diesem Gebäude während der streitgegenständlichen Jahre 2009-2013 privat genutzt hat. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2011, in der ausschließlich die nunmehr unstrittige Privatnutzung thematisiert wurde, zog er daher zurück. Weiters wurde Einvernehmen dahingehend erzielt, dass die strittige, im Jahr 2012 ausbezahlte Betriebskostengutschrift 2011 i.H.v. € 4.844,13 bereits im Rahmen der Einkommensteuer 2011 (werbungskostenmindernd) berücksichtigt wurde, sodass die nochmalige Erfassung im Jahr 2012 (als Einnahme) zu einer Doppelverrechnung führen würde. Um dies zu vermeiden erklärte sich die belangte Behörde damit einverstanden, dass die Einnahmen des Jahres 2012 um diesen Betrag gekürzt werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist von Beruf Architekt und bezog in den streitgegenständlichen Jahren 2009-2013 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Geschäftsführer und 100 %iger Gesellschafter der ***Bf*** GmbH (FN XXXXX). Weiters war er während dieser Zeit Eigentümer der Liegenschaft EZ AAA, KG BBBB (Grundstücksadresse: ***Ort1***,

Straße1) und bezog Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft. Die Wohnung Top 10-12 in diesem Gebäude nutzte er in den Jahren 2009-2013 privat.

Mit Vertrag vom 30.10.2010 räumte der Beschwerdeführer als Optionsgeber der ***Bf*** GmbH als Optionsnehmerin die auf vier Jahre befristete Option ein, das Recht zur Überbauung der Liegenschaft ***Ort1***, ***Straße1***, in Form einer Aufstockung in Anspruch zu nehmen. Für den Fall der Ausübung der Option verpflichtete sich der Beschwerdeführer, der Optionsnehmerin die erforderliche Dachbodenfläche zum Preis von € 250.000,00 zu verkaufen und die zur grundbücherlichen Durchführung nötigen Urkunden zu unterfertigen. Der genannte Preis wurde vereinbarungsgemäß mit einem Teilbetrag von € 230.000,00 mit Unterfertigung des Optionsvertrages, sohin mit 30.10.2010 fällig und wurde dieser Teilbetrag zum Fälligkeitszeitpunkt von der ***Bf*** GmbH an den Beschwerdeführer bezahlt. Der Restbetrag i.H.v. € 20.000,00 sollte vereinbarungsgemäß bei durchgeführter Eintragung im Grundbuch fällig werden. Für den Fall dass die Option nicht ausgeübt wird verpflichtete sich der Beschwerdeführer die Hälfte des erhaltenen Betrages, sohin € 115.000,00 rückzuerstatten. Die Laufzeit der Option wurde zunächst durch eine Zusatzvereinbarung bis zum 31.12.2018 verlängert. Im Jahr 2017 wurde die Option anlässlich des Verkaufes der Liegenschaft ***Ort1***, ***Straße1***, aufgelöst. Die Option wurde daher nicht ausgeübt.

Am 20.6.2012 erstattete die Hausverwaltung ***HV***, welche die Liegenschaft ***Ort1***, ***Straße1***, für den Beschwerdeführer verwaltet, diesem einen Betrag von insg. € 4.844,13. Hierbei handelt es sich um ein Guthaben aus der Abrechnung der Betriebskosten des Jahres 2011, welches der Beschwerdeführer bereits insofern berücksichtigt hatte, als er im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2011 die tatsächlich angefallenen Betriebskosten laut Abrechnung angesetzt hat. Da die tatsächlich angefallenen Betriebskosten betraglich den monatlichen Pauschalvorschriften abzüglich des Guthabens entsprechen, hat sich dieses Guthaben bereits bei der Einkommensteuer 2011 werbungskostenmindernd ausgewirkt.

Mit Schreiben vom 20.6.2012 bot die ***D*** GmbH (FN YYYY) dem Beschwerdeführer an, ihm das Objekt ***Ort4***, ***Straße4***, Büro „Top 12“, im Ausmaß von ca. 240 m² zu vermieten. Als Vertragsdauer war der Zeitraum Juli 2012 bis Dezember 2013 (19 Monate) vorgesehen. Der Mietzins sollte € 2.000,00 ohne USt monatlich betragen, wobei dieser bis zum Ablauf der Mietdauer gestundet und als Gesamtbetrag bei Ende der Befristung fällig werden sollte. Zum Zeichen der Annahme dieses Angebotes ersuchte die ***D*** GmbH um Gegenzeichnung bis „31.06.2012“ (gemeint ist offenkundig der letzte Tag des Monats Juni, also der 30.12.2012). Die Bezeichnung des Objektes als „Top 12“ ist unrichtig; tatsächlich gemeint ist „Top 11“. Auf dem Angebot befindet sich der Vermerk „Angebot angenommen“ samt einer undatierten Unterschrift des Beschwerdeführers. Von der Vermieterin wurde das Schreiben vom 20.6.2012 nicht unterfertigt. Die Annahme des Angebotes erfolgte im Jahr 2013. Der Beschwerdeführer ist seit Gründung der ***D*** GmbH im Jahr 2011 zu 75 % als Gesellschafter an dieser beteiligt. Seit 18.6.2012 ist er auch deren alleiniger Geschäftsführer.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Tätigkeiten des Beschwerdeführers sowie zu seinen Einkünften ergeben sich aus dem Akt, insbesondere aus den Beilagen zu den Steuererklärungen für die verfahrensgegenständlichen Jahre. Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der ***Bf*** GmbH ergeben sich aus dem offenen Firmenbuch, jene zu den Eigentumsverhältnissen an der Liegenschaft EZ AAA, KG BBBB, aus dem offenen Grundbuch. Dass der Beschwerdeführer die Wohnung Top 10-12 im Gebäude ***Ort1***, ***Straße1***, in den Jahren 2009-2013 privat genutzt hat, gestand seine Vertretung in der mündlichen Verhandlung zu und ist angesichts dessen, dass für diesen Zeitraum keinerlei Mietverträge und Belege für Mietzinszahlungen vorliegen, sowie aufgrund des Umstandes, dass die Strom- und Gaskosten für diese Wohnung vom Konto des Beschwerdeführers bezahlt wurden, auch plausibel.

Die Feststellungen zur Optionsvereinbarung vom 30.10.2012 gründen sich auf die dem Gericht vorliegende Vertragsurkunde. Darin bestätigt der Beschwerdeführer auch den Erhalt des Betrages von € 230.000,00. Dass die Optionslaufzeit aufgrund einer Zusatzvereinbarung bis zum 31.12.2018 verlängert wurde und dass die Option im Jahr 2017 anlässlich der Veräußerung der Liegenschaft aufgelöst wurde, haben die Parteien übereinstimmend angegeben und besteht für das Gericht kein Anlass, hieran zu zweifeln.

Dass dem Beschwerdeführer im Jahr 2012 ein Guthaben aus der Betriebskostenabrechnung 2011 zugeflossen ist, das er bereits im Rahmen der Einkommensteuer 2012 berücksichtigt hatte, ergibt sich aus den Beilagen zur Steuererklärung 2011 und dem vorliegenden Kontoblatt der Hausverwaltung. Dies ist im Übrigen zwischen den Parteien unstrittig.

Die Feststellungen zum Mietanbot betreffend das Objekt ***Ort4***, ***Straße4***, sind dem diesbezüglichen Schreiben der ***D*** GmbH vom 20.6.2012 entnommen. Dass die Anführung der „Top 12“ unrichtig ist und tatsächlich „Top 11“ gemeint ist, hat der Beschwerdeführer - wie dem Bericht vom 9.1.2017 über die Außenprüfung zu entnehmen ist - bestätigt und ist auch aus dem Grundbuch (EZ CCC, KG DDDDD) nachvollziehbar, wonach die Wohnung Top 12 lediglich mit einem Eigentumsanteil (Nutzwert) von 67/1948 ausgewiesen ist, die Wohnung Top 11 dagegen mit einem Anteil von 406/1948. Nachdem die Nutzwerte ausgehend von der Nutzfläche mittels Zu- und Abschlägen für werterhöhende und wertvermindernde Faktoren ermittelt werden, liegt auf der Hand, dass die Wohnung Top 12 nicht die im Anbot angeführte Fläche von 240 m² haben kann. Dass die Annahme des Angebotes vom 20.6.2012 erst im Jahr 2013 erfolgte, hat der Beschwerdeführer mehrfach und unwidersprochen vorgebracht (Beschwerdeergänzung 26.7.2017, S. 4f; Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 17.1.2023, S. 4), sodass für das Gericht kein Zweifel daran besteht. Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der ***D*** GmbH sind dem offenen Firmenbuch entnommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Gegenstandsloserklärung/Stattdabe/Abweisung)

1. Verjährung (betreffend ESt 2010):

Nachdem die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 zurückgenommen wurde, stellt sich die Frage der Verjährung nur noch für die Einkommensteuer 2010. Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wird diese Ungewissheit in der Folge beseitigt, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen bzw. - wenn die Beseitigung der Ungewissheit keine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung erfordert - ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 BAO). Die (hier: fünfjährige) Verjährungsfrist beginnt in derartigen Fällen mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO), sodass nach Ablauf dieser Frist eine endgültige Abgabenfestsetzung nicht mehr vorgenommen werden kann. In der Begründung eines vorläufigen Bescheides ist anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war (VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164). Wie der Beschwerdeführer zutreffend ausführt, fehlt eine solche Begründung im vorläufigen Bescheid vom 6.2.2012. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers hat dies aber nicht zur Folge, dass es sich bei diesem Bescheid nicht um einen vorläufigen Bescheid i.S.d. § 200 BAO handelt, sondern tut es der Vorläufigkeit keinen Abbruch, wenn eine diesbezügliche Begründung fehlt (VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164; 29.3.2012, 2009/15/0178; mit der zuletzt genannten Entscheidung wurde im Übrigen die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Entscheidung des UFS Feldkirch vom 2.9.2009, RV/0165-F/08, aufgehoben). Erwächst ein solcher Bescheid in Rechtskraft, handelt es sich um einen vorläufigen Bescheid i.S.d. § 200 BAO. Dies bedeutet einerseits, dass ein endgültiger Bescheid ergehen kann und andererseits, dass für den Verjährungsbeginn § 208 Abs. 1 lit. d BAO maßgeblich ist. Letzteres hat insbesondere zur Folge, dass die Verjährung - unabhängig davon, ob eine Ungewissheit vorlag oder nicht - keinesfalls vor Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Bescheides beginnen kann (VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073; 21.10.2020, Ra 2019/15/0153). Der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2010 datiert vom 6.2.2012. Die Verjährung konnte daher frühestens mit Ablauf des 31.12.2012 beginnen und hätte diesfalls am 31.12.2017 geendet. Die Erlassung des endgültigen Bescheides am 1.2.2017 war damit jedenfalls rechtzeitig. Darüber hinaus wäre auch eine mit Ablauf des Jahres 2010 (Entstehung des Abgabenanspruches) beginnende Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen, da sie durch den vorläufigen Bescheid vom 6.2.2012 gemäß § 209 Abs. 1 BAO zunächst um ein Jahr, sohin bis 31.12.2016 und durch das E-Mail der belangten Behörde vom 14.1.2016, womit u.a. Belege zu Instandsetzungen der Jahre 2009, 2010 und 2011 abverlangt wurden, um ein weiteres Jahr bis 31.12.2017 verlängert worden wäre. Letztlich lag tatsächlich eine Ungewissheit dahingehend vor, dass zunächst nicht

klar war, ob es sich bei der Vermietung der Liegenschaft *****Ort1***, ***Straße1*****, um eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei handelt. Der Beschwerdeführer hatte aus dieser Vermietung bis einschließlich 2008 ausschließlich Verluste erwirtschaftet. Ab einschließlich 2009 erwirtschaftete er Gewinne. Im Zeitpunkt der Betriebsprüfung stellte sich die Situation so dar, dass zwar noch kein Gesamtüberschuss vorlag. Allerdings hatte der Beschwerdeführer in den Jahren 2011-2013 jeweils Gewinne i.H.v. € 30.000,00 bis 40.000,00 erwirtschaftet sodass der damals noch bestehende Gesamtverlust i.H.v. knapp € 68.000,00 bei Gewinnen in ähnlicher Höhe in den Folgejahren nach 2-3 Jahren ausgeglichen sein und ein Gesamtüberschuss entstehen würde. Die Ungewissheit ist demnach im Zuge der Betriebsprüfung, welche in den Jahren 2015 und 2016 stattgefunden hat, weggefallen. Die Einkommensteuer 2010 ist daher keinesfalls verjährt.

2. Privatanteil i.Z.m. der Vermietung der Liegenschaft ***Ort1***, ***Straße1***** (betreffend ESt 2010, 2012 und 2013):**

Nachdem der Beschwerdeführer die Wohnung Top 10-12 im Haus *****Ort1***, ***Straße1*****, privat genutzt und den diesbezüglichen Beschwerdepunkt zurückgezogen hat, sind für die - aus anderen Gründen noch beschwerdegegenständlichen - Jahre 2010, 2012 und 2013 keine Veränderungen aus diesem Titel vorzunehmen.

3. Besteuerung eines Optionsentgeltes als „Sonstige Einkünfte“ i.S.d. § 29 Z. 3 EStG 1988 (betreffend ESt 2010):

Gemäß § 29 Z. 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus „Leistungen“ als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer. Die Leistung im Sinne dieser Bestimmung kann in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen (VwGH 3.7.2003, 98/15/0128). Darunter fällt grundsätzlich jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, ausgenommen die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die nur unter den Voraussetzungen der §§ 30ff EStG 1988 einkommensteuerlich erfasst wird, sodass die Veräußerung von Vermögensgegenständen bzw. die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung i.S.d. § 29 Z. 3 EStG 1988 angesehen werden kann (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029; 30.4. 2015, 2012/15/0182). Für die Abgrenzung von Veräußerung und Leistung ist maßgeblich, ob das Entgelt aus der Sicht des Leistenden für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes in seiner Substanz (Veräußerung) oder für die Gebrauchsüberlassung, den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit oder deren Beschränkung bei gleichzeitiger Substanzerhaltung (Leistung) geleistet wird (Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 15. Aufl., Rz 41 zu § 29, m.w.N.). Verzichtet demnach ein Steuerpflichtiger auf Rechte, die Ausfluss seiner Eigentümerposition sind, oder überträgt er solche Rechte (Verzicht oder Beschränkung von Nutzungsmöglichkeiten), bleibt aber ansonsten sein Vermögen in der Substanz ungeschmälert, liegt eine Leistung nach § 29 Z. 3 EStG 1988 vor (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012; 25.6.2008, 2008/15/0132). Hat die Leistung allerdings

Wirtschaftsgut-Charakter, wie etwa beim entgeltlichen Verzicht auf ein Recht oder der entgeltlichen Weitergabe eines Rechtes, liegt ein Veräußerungsvorgang und keine Leistung vor. Dies wäre nur bei einem höchstpersönlichen Recht anders zu beurteilen, da höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können und aus diesem Grunde keine Wirtschaftsgüter darstellen (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029; 3.7.2003, 99/15/0003; 27.4.2017, Ra 2015/15/0067; 3.5.2021, Ra 2019/13/0124).

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer als Optionsgeber der ***Bf*** GmbH als Optionsnehmerin die Möglichkeit eingeräumt, durch einseitige Erklärung (Optionsausübung) das Recht zur Überbauung des Gebäudes ***Ort1***, ***Straße1***, sowie zum Erwerb der hierfür erforderlichen Dachbodenfläche (also eines Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft) zu erwerben. Diese Optionsvereinbarung verpflichtet den Beschwerdeführer, die Überbaumungsmöglichkeit für die Optionsnehmerin während der Vertragslaufzeit „bereitzuhalten“. Dies bedeutet, dass er während dieser Zeit das Gebäude weder selbst überbauen, noch einem Dritten ein Überbauungsrecht einräumen darf. Dadurch verliert der Beschwerdeführer die Möglichkeit, sein Gebäude zu überbauen zwar (noch) nicht endgültig (dies wäre erst dann der Fall, wenn die Option ausgeübt wird) allerdings sind Optionen wie die gegenständliche (es handelt sich inhaltlich um eine Kaufoption, die das Recht zur Aufstockung des Gebäudes mitumfasst) rechtsgeschäftlich durch Zession übertragbar, sofern das mit der Option verbundene Gestaltungsrecht und das durch deren Ausübung entstehende Recht gemeinsam übertragen werden (OGH 23.2.1993, 1 Ob 507/93; 20.2.2020, 5 Ob 190/19f; s. auch VwGH 26.7.2000, 95/14/0161, wo der Handel mit Grundstücks-Kaufoptionen als Gewerbebetrieb qualifiziert wurde; vgl. auch Ebner/Marschner in Jakom EStG, 15. Aufl. [2022], Rz 173 zu § 4, und EStR 2000 Rz 528, wonach das Optionsrecht ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt). Hierfür ist es nicht erforderlich, dass die Übertragbarkeit vereinbart wird, sondern müsste vielmehr umgekehrt ein Abtretungsverbot vereinbart werden, um die Option zu einem höchstpersönlichen Recht zu machen, was hier nicht der Fall ist. Der Übertragbarkeit steht auch nicht entgegen, dass das Optionsrecht „nur“ der ***Bf*** GmbH eingeräumt wurde. Dies bedeutet lediglich, dass die ***Bf*** GmbH der erste Erwerber des Optionsrechtes ist. Ein Abtretungsverbot kann hierin jedenfalls nicht erblickt werden. Die gegenständliche Option hat daher Wirtschaftsgut-Charakter, sodass deren Einräumung als Veräußerungsvorgang und nicht als Leistung zu qualifizieren ist. Das vom Beschwerdeführer vereinbarte Optionsentgelt i.H.v. € 230.000,00 ist daher nicht zu den Einkünften aus Leistungen i.S.d. § 29 Z. 3 EStG 1988 zu zählen. Die von der belangten Behörde für ihre (gegenteilige) Rechtsauffassung ins Treffen geführten Entscheidungen sind mit dem hier vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Die Entscheidung VwGH 23.5.2000, 95/14/0029, betraf den entgeltlichen Verzicht auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot, welches - worauf der VwGH ausdrücklich hinweist - zivilrechtlich nicht übertragbar, daher jedenfalls höchstpersönlicher Natur ist und somit kein Wirtschaftsgut darstellt. Ein derartiger Verzicht ist daher nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende

Vermögensumschichtung anzusehen. Die Entscheidung VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059, betraf den entgeltlichen Verzicht auf eine Option zum Erwerb von Geschäftsanteilen an einer GmbH. Diese Option war auf die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers zugeschnitten und wurde deswegen als höchstpersönliches Recht qualifiziert, sodass auch dieser Verzicht nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH können im Zusammenhang mit Grundstücks-Kaufoptionen, die - wie hier - vor dem 1.4.2012 eingeräumt wurden, im Fall der „Abwicklung“ (darunter ist die Beendigung der Hauptleistungspflichten aus der Option, ohne dass diese eingelöst wurde, zu verstehen) Spekulationseinkünfte i.S.d. § 30 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 i.d.F. vor dem BBG 2011 (diese Bestimmung ist nach der Übergangsregelung des § 124b Z. 184 EStG 1988 bei vor dem 1.4.2012 entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern und Derivaten weiter anzuwenden) entstehen. Ein allfälliger Spekulationsgewinn ist allerdings infolge Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips bei Spekulationsgeschäften nicht im Jahr der Zahlung des Optionsentgeltes (hier: 2010), sondern im Jahr der Abwicklung der Option (hier: Nichtausübung der Option und Beendigung des Optionsvertrages im Jahr 2017) zu berücksichtigen (VwGH 20.10.2022, Ra 2022/13/0017). Da dieses Jahr nicht beschwerdegegenständlich ist, kann dahingestellt bleiben, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe der Beschwerdeführer steuerpflichtige Spekulationseinkünfte aus der gegenständlichen Optionsvereinbarung erzielt hat. Dies gilt daher auch für die (nur für die Höhe eines allfälligen Spekulationsgewinnes maßgebliche) Frage, ob er anlässlich der Aufhebung des Optionsvertrages - wie in der Vereinbarung vorgesehen - die Hälfte des erhaltenen Betrages (sohin € 115.000,00) an die ***Bf*** GmbH rückerstattet hat, sodass die diesbezüglichen, von der belangten Behörde eventualiter beantragten Erhebungen unterbleiben konnten.

Der Vollständigkeit halber ist zum (in der Verhandlung wieder zurückgezogenen) Eventualvorbringen der belangten Behörde, wonach das Optionsentgelt als verdeckte Ausschüttung zu behandeln wäre, wenn es nicht unter § 29 Z. 3 EStG 1988 fallen sollte, noch festzuhalten, dass es dem Bundesfinanzgericht verwehrt ist, eine andere Abgabe als die von der belangten Behörde festgesetzte Abgabe vorzuschreiben, da die Änderungsbefugnis des § 279 BAO durch die „Sache“ begrenzt ist, welche u.a. in Bezug auf die Abgabenart durch den angefochtenen Bescheid definiert ist (st. Rsp. zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013; für das verwaltungsgerichtliche Rechtsmittelverfahren kann nichts Anderes gelten: VwGH 25.5.2005, 2003/17/0017; 23.4.1993, 91/17/0066). Das Bundesfinanzgericht könnte daher nicht anstelle der von der belangten Behörde festgesetzten Einkommensteuer erstmalig Kapitalertragsteuer festsetzen und dem Beschwerdeführer, der nur ausnahmsweise unter den Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 herangezogen werden könnte, vorschreiben.

4. Gutschrift der Hausverwaltung i.H.v. € 4.844,13 hinsichtlich der Liegenschaft *Ort1***, ***Straße1*** (betreffend Est 2012):**

Da ein und dieselbe Gutschrift nicht sowohl im Jahr 2011 werbungskostenmindernd als auch im Jahr 2012 einnahmenerhöhend wirken kann, war zur Vermeidung einer Doppelbelastung eine Korrektur vorzunehmen. Entsprechend dem zwischen den Parteien erzielten Einvernehmen wurden daher die Einkünfte des Jahres 2012 i.H.v. € 40.321,80 um diesen Betrag auf € 35.477,67 gekürzt.

5. Mietzins für das Objekt *Ort4***, ***Straße4***, Top 11 (betreffend ESt 2013):**

Die belangte Behörde verweigert dem als Betriebsausgabe geltend gemachten Mietzins für das Objekt ***Ort4***, ***Straße4***, Top 11, u.a. unter Berufung auf die sog.

„Angehörigenjudikatur“ die steuerliche Anerkennung. Demnach sorgt unter Fremden das Streben jedes Einzelnen nach Vorteilsmaximierung für gewöhnlich dafür, dass rechtsgeschäftliche Beziehungen das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln und so marktangemessene Vertragsverhältnisse entstehen (Geschäftspartner „schenken“ sich nichts). Die „Angehörigenjudikatur“ soll nun ein Korrektiv dafür schaffen, dass dieser Interessengegensatz zwischen Angehörigen i.d.R. nicht besteht, indem Vertragsverhältnisse steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie (kumulativ) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185; 18.10.1995, 95/13/0176; 31.1.2019, Ra 2018/15/0050). Dadurch soll verhindert werden, dass unklare oder unausgewogene Vertragsverhältnisse zum Nachteil des Fiskus genutzt und steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können, etwa indem Einkünfte oder Vermögenswerte so zwischen den Vertragspartnern geregelt und aufgeteilt werden, dass sie einer möglichst geringen Besteuerung unterliegen. Ein „Angehörigenverhältnis“ im Sinne dieser Rechtsprechung besteht auch zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter (VwGH 18.1.1983, 82/14/0092; 30.6.1994, 92/15/0221; 23.6.1998, 97/14/0075; 26.5.1999, 99/13/0039) bzw. ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer (VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; 31.5.2005, 2003/15/0100; 26.7.2007, 2005/15/0013). Im vorliegenden Fall war der Beschwerdeführer, als er das Anbot der ***D*** GmbH vom 20.6.2012 angenommen hat, deren Geschäftsführer und 75 %iger Gesellschafter und damit deren „Angehöriger“. Die Vereinbarung ist daher an den Kriterien der „Angehörigenjudikatur“ zu messen.

Hier ist insbesondere von Bedeutung, dass der Mietzins für die gesamte 19-monatige Vertragslaufzeit erst zum Ende der Befristung fällig wird und im Anbot vom 20.6.2012 keine Kautionsvorsorge vorgesehen ist. Dies hat zur Folge, dass sich erst bei Ende des Mietverhältnisses herausstellt, ob der Mieter den Mietzins bezahlen kann. Dadurch wird der Vermieterin die Möglichkeit genommen, schon während des laufenden Mietverhältnisses auf Zahlungsverzögerungen zu reagieren, also mit Mietzins- und Räumungsklage gegen den Mieter vorzugehen um das Objekt möglichst rasch freizubekommen und an einen anderen (zahlungsfähigen) Mieter vermieten zu können. Der auf diese Weise in Vorleistung tretende

Vermieter trägt also das Risiko, seine Leistung zur Gänze erbringen zu müssen und keinerlei Gegenleistung zu erhalten. Nach Auffassung des Gerichtes würde ein Fremder ein derartiges Geschäft nicht abschließen, sondern auf laufende (z.B. monatliche) Mietzinszahlung und Erlag einer Kautions bestehen.

Auch dass das Angebot vom 20.6.2012 auf Abschluss eines ab Juli 2012 laufenden Mietverhältnisses erst im Jahr 2013 angenommen wurde, dem Beschwerdeführer das Objekt also offenbar bereits vor Zustandekommen des Vertrages überlassen wurde, ist als fremdunüblich einzuschätzen. Ein Fremder Vermieter hätte dem Beschwerdeführer das Objekt erst nach Unterfertigung der Vertragsurkunde übergeben und eine mehr als 6-monatige titellose Benützung nicht akzeptiert. Dasselbe gilt für den Umstand, dass das Angebot nur vom Beschwerdeführer, nicht aber von der Vermieterin unterfertigt ist. Diese Urkunde stellt daher keinen schriftlichen Vertrag dar und hat dies u.a. zur Folge, dass die vereinbarte Befristung unwirksam ist (§ 29 Abs. 1 Z. 3 lit. a MRG; nachdem sich im Haus offenkundig mehr als zwei selbständig nutzbare Objekte befinden unterliegt das Mietverhältnis unzweifelhaft zumindest dem Teilanwendungsbereich des MRG und damit dem § 29; s. § 1 Abs. 2 Z. 5 MRG). Auch dies wäre von einem (umsichtigen) fremden Vermieter nicht anzunehmen.

Hinzu kommt, dass eine ausreichende Publizität bzw. ein ausreichend klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt im Sinne der „Angehörigenjudikatur“ voraussetzt, dass die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit, in einer auch für außenstehende Dritte erkennbaren Weise feststehen. In Bezug auf Bestandverträge ist dies nur dann der Fall, wenn insb. der Bestandgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich des Vertrages und die Höhe des Bestandzinses fixiert sind (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; 1.7.2003, 97/13/0215). Diesen Anforderungen genügt das Anbot vom 20.6.2012 nicht, wenn es das Mietobjekt als „Top 12“ bezeichnet und gleichzeitig die Nutzfläche des Objektes Top 11 anführt (tatsächlich war Top 11 gemeint). Es ist daher das Mietobjekt nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert, sodass das die Vertragsgrundlage bildende Anbot vom 20.6.2012 insoweit keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist.

Da dem Mietverhältnis schon grundsätzlich die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, kann dahingestellt bleiben, ob es in Vollzug gesetzt wurde, also insb. ob und wann der Beschwerdeführer den geltend gemachten Mietzins i.H.v. € 38.000,00 bezahlt hat und ob er das Objekt genutzt hat.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2011 infolge Zurücknahme für gegenstandslos zu erklären waren, die Einkommensteuer 2010 unter Außerachtlassung des Optionsentgeltes i.H.v. € 230.000,00 sowie die Einkommensteuer 2012 unter Außerachtlassung der Betriebskostengutschrift i.H.v. € 4.844,13 unter Stattgabe der diesbezüglichen Beschwerden

entsprechend neu festzusetzen waren und die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 als unbegründet abzuweisen war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung 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. Unter welchen Voraussetzungen Rechte, insbesondere Optionen als „Leistungen“ i.S.d. § 29 Z. 3 EStG 1988 zu qualifizieren sind sowie unter welchen Voraussetzungen sie allenfalls zu anderen Einkünften (etwa aus Spekulationsgeschäften) führen können, ist durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend klargestellt, ebenso die Frage, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennen sind. Von dieser Rechtsprechung ist das Bundesfinanzgericht nicht abgewiesen. Dass zurückgenommene Beschwerden als gegenstandslos zu erklären sind, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Die Kürzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2012 um die Betriebskostengutschrift von € 4.844,13 beruht auf - nunmehr unstrittigen - Sachverhaltsfragen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 19. Jänner 2023