

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter VS und die weiteren Senatsmitglieder Richterin RI und die Laienrichter LR1 und LR2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Steuerberater, gegen die Bescheide des FA FA vom 9.7.2007, betreffend die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2003 und 2004, betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004, betreffend die Anspruchsziens für die Jahre 2003 und 2004 und betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- 2) Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 wird Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben betragen:

2003:

Einkommen 92.961,37 EURO

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:

Gemäß § 22 KStG 1988 34% von 92.961,37 EURO ergibt eine festgesetzte Körperschaftsteuer von 31.606,86 EURO

2004:

Einkommen 183.511,32 EURO

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:

Gemäß § 22 KStG 1988 34% von 183.511,32 EURO ergibt eine Körperschaftsteuer von 62.393,84 EURO abzüglich einbehaltene Steuerbeträge von 272,50 EURO ergibt eine festgesetzte Körperschaftsteuer von 62.121,34 EURO.

- 3) Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.
- 4) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchsziens für die Jahre 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die einen Gewerbebetrieb führt, fand im Jahr 2007 eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2004 und eine Nachschau betreffend den Zeitraum 2/2004 bis 10/2006 statt.

Dem über das Ergebnis der **Außenprüfung** gemäß § 150 BAO erstellten Bericht ist in der Tz. 3 Folgendes zu entnehmen:

“...

Die Fa. KIR KG [in der Folge kurz KG] als Rechtsvorgängerin des in Prüfung stehenden Unternehmens schloss mit der damaligen Leasing [in der Folge Leasinggeberin] über die Betriebsliegenschaft in [Adresse und Grundstücksnummer], einen schriftlichen Leasingvertrag (sale and lease back) ab. Der Vertrag wurde am 21.12.1989 unterschrieben und eine Laufzeit von 144 Monaten vereinbart. Der Leasinggeber räumte der Leasingnehmerin eine Option auf Ankauf der Liegenschaft nach Ablauf dieser 12 Jahre zum kalkulierten Restwert ein.

Zudem bestand während der 12-jährigen, von [KG] unkündbaren Mietdauer, bezüglich der Liegenschaft ein Vorkaufsrecht der Frau Ti DA, damals und auch heute Gesellschafterin der [KG und Bf.]. Das Vorkaufsrecht war befristet bis zum 31.1.2002 grundbücherlich eingetragen. Durch diese Vorgangsweise war sichergestellt, dass im Falle der Nichterfüllung des Leasingvertrages, die gegenständliche Liegenschaft im Einflussbereich der Familie DA geblieben wäre.

Mit Schreiben der [KG] vom 8.2.1990 teilte diese der [Leasinggeberin] mit, dass Hr. Uk DA (Sohn von Ti DA) die Haftung für den gesamten Leasingvertrag übernommen habe und daher die Option auf Erwerb der Liegenschaft auf Hr. Uk DA übertragen worden sei. Entsprechende schriftliche Vereinbarungen wurden nicht abgeschlossen.

Mit Fax vom 14.12.2006 wurde der steuerliche Vertreter des geprüften Unternehmens aufgefordert, die Inhalte aller mündlich getroffenen Vereinbarungen der Bp schriftlich darzustellen. Der Beantwortung der Faxanfrage vom 21.12.2006 ist nicht zu entnehmen, dass weitere mündliche Verträge bestanden haben. Dennoch teilte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 2.2.2007 der GBP mit, dass für den Fall der Ausübung der Kaufoption durch Uk DA, seine Mutter mündlich auf ihr Vorkaufsrecht verzichten würde.

Die letzte vertragsmäßige Leasingrate wurde am 10.1.2002 an die Leasinggeberin überwiesen. Somit waren die vertraglichen Verpflichtungen der Leasingnehmerin

gegenüber der Leasinggeberin erfüllt und in weiterer Folge das Optionsrecht lt. Pkt. XIV des Leasingvertrages grundsätzlich ausübbbar.

Mit Schreiben der Rechtsanwälte [...] vom 28.3.2002 wurde dem steuerlichen Vertreter eine Vereinbarung zwischen Mag. Uk DA und der [Bf.] übermittelt (von keiner der Vertragsparteien unterschrieben). Danach tritt Mag. Uk DA sein Optionsrecht an der zwischenzeitlich parifizierten Liegenschaft [Nr], ausgenommen Top 12, an die lt. Leasingvertrag vom 21.12.1989 ursprünglich optionsberechtigte [KG] (nunmehr [Bf.]) ab.

Als Abtretungspreis wurden € 414.235,15 vereinbart und auch an Mag. Uk DA bezahlt. Mit Kaufvertrag vom 7.5.2002 verkaufte die [Leasinggeberin] 778/1021 Anteile (Top 1 bis 11 bzw. 13) an die [Bf.] sowie 243/1021 Anteile (Top 12) an Mag. Uk DA. Als Kaufpreis wurden für die 778 Miteigentumsanteile € 163.062,98 und für die 243 Miteigentumsanteile € 50.931,05 bezahlt. Durch diesen Kauf wurde die [Bf.] (als Rechtsnachfolgerin der [KG]) – wie vor Abschluss des Leasingvertrages – wieder Eigentümerin der Liegenschaft [Nr] mit Ausnahme des Top 12.

Die betreffende Wohnung (Top 12) wurde bereits seit Jahren von Mag. Uk DA, inzwischen Geschäftsführer des verbundenen Unternehmens [Firmenname], als Dienstnehmerwohnung bewohnt.

Die im Jahr 1990 erfolgte Abtretung der Kaufoption (Pkt. XIV Leasingvertrag) von der [KG] an Uk DA, die mündliche Vereinbarung bezüglich der Nichtausübung des Vorkaufsrechtes durch Frau Ti DA und der im Jahr 2002 statt gefundenen Rückkauf des Optionsrechtes durch die [Bf.] von Mag. Uk DA wurden im Sinne des Steuerrechtes unter nahen Angehörigen geschlossen.

Zu den nahen Angehörigen im Steuerrecht zählen nicht nur Personen mit einem Verwandtschaftsverhältnis zueinander, sondern auch Gesellschafter zu der Gesellschaft an der sie beteiligt sind.

Frau Ti DA ist die Mutter von Mag. Uk DA, Frau Ti DA war Gesellschafterin der [KG], Frau Ti DA und Herr Mag. Uk DA sind Gesellschafter der [Bf.].

Im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen
- und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Zunächst ist zu prüfen, ob die gegenständlichen Verträge in der konkreten äußeren Form auch unter Fremden geschlossen worden wäre. Nach Ansicht der Betriebsprüfung kann nicht angenommen werden, dass ein Vertrag mit dem die Haftung für einen Leasingvertrag gegen Übertragung eines Optionsrechtes an einer Liegenschaft mit dem Verkehrswert von

ca. € 980.000 (Im Jahr 2002) übernommen wird, auch zwischen Fremden nur mündlich geschlossen worden wäre.

Aus der Mitteilung vom 8.2.1990 an die Leasinggeberin geht nicht hervor, ob das Optionsrecht jedenfalls übertragen wurde oder nur für den Fall der tatsächlichen Haftungsübernahme. Es ist auch nicht geregelt, ob bei Ausübung des Optionsrechtes nach erfolgter Haftungsübernahme von der Leasingnehmerin bereits bezahlte Leasingraten mit dem Optionsberechtigten gegenverrechnet werden. Insoweit entbehrt die vertragliche Optionsabtretung eines klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalts.

Nach Ansicht der Bp. hätte ein fremder Dritter ein derartiges Geschäft nicht abgeschlossen. Dieser wäre nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht bereit gewesen, die Haftung für den Leasingvertrag ohne Gegenleistung zu übernehmen. Eine Gegenleistung hätte insoweit nicht bestanden, weil die Vorkaufsberechtigte, Ti DA, den Optionsberechtigten ausgeschlossen hätte und folglich das Optionsrecht nicht ausübbar gewesen wäre. Im Haftungsfall hätte der fremde Dritte die Leasingraten an die Leasinggeberin zu bezahlen gehabt ohne die Liegenschaft zum Restwert erwerben zu können. Über diesen Einwand der steuerlichen Vertretung, Frau Ti DA hätte auch einem Fremden gegenüber auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes verzichtet, kommt die Bp. zu keinem anderen Ergebnis. Denn diesfalls hätte für das geprüfte Unternehmen das Risiko bestanden, dass der optionsberechtigte Haftende sein Optionsrecht tatsächlich ausübt und dadurch die Liegenschaft dem Einflussbereich der [KG bzw. Bf.] bzw. der Familie DA entzieht.

Wäre der Haftungsfall hingegen nicht eingetreten hätte der fremde Dritte für die bloße Bereitschaft der Haftungsübernahme die gesamte Liegenschaft zum Restwert erwerben können.

Zusammenfassend kommt die Betriebsprüfung zur Auffassung, dass die von der [KG] mit Uk DA vereinbarte Abtretung der Kaufoption steuerlich nicht anzuerkennen ist. Daher ist das Optionsrecht lt. Pkt. XIV des Leasingvertrages weiterhin im Betriebsvermögen der Leasingnehmerin verblieben. In weiterer Folge hat keine Rechtsgrundlage mehr für den Rückkauf des Optionsrechtes durch die [Bf.] von Mag. Uk DA bestanden. Die tatsächlich an Mag. Uk DA im Jahr 2002 erfolgten Zahlungen können daher nur auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnisses geleistet worden sein. Einerseits ist der Gesellschafter in Höhe von € 414.235,15 bereichert worden, andererseits ist dieser Betrag vom Betriebsvermögen abgeflossen. Damit hat eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe dieser Zahlungen stattgefunden. Beim geprüften Unternehmen ergeben sich infolge der Aktivierung des rückgekauften Optionsrechtes Berichtigungen der Anschaffungskosten des Grundanteiles und des Gebäudeanteiles. Eine steuerliche Auswirkung ist in Höhe der zu korrigierenden geltend gemachten Abschreibung gegeben. Auf Grund des Umstandes, dass das Optionsrecht an der gesamten Liegenschaft (GrstNr. [Nummer], zwischenzeitlich parifiziert in Top 1 bis Top 13) im Betriebsvermögen der [Bf.] verblieben ist, hat auch nur diese das Optionsrecht, Top 12 betreffend, gegenüber der [Leasinggeberin] ausüben

können. In einem weiteren gedanklichen Schritt ist die Veräußerung des Top 12 von der [Bf.] an den Gesellschafter Mag. Uk DA erfolgt. Dieser Verkauf hätte fremdvergleichend zum Verkehrswert abgewickelt werden müssen. Daher ist der Gesellschafter, der für Top 12 nur € 50.931,05 (anteiliger Restwert lt. Leasingvertrag) bezahlt, aber dafür eine Wohnung mit ca. 189 Qm mit einem anteiligen Verkehrswert von € 226.388,77 erhalten hat um den Differenzbetrag zwischen anteiligem Verkehrswert und anteiligem Restwert (d.s. € 175.457,72) bereichert. Andererseits hat die [Bf.] auf diesen Erlös verzichtet. Insoweit liegt auch diesbezüglich eine verdeckte Gewinnausschüttung vor....“

Auf Basis dieser Ausführungen kürzte der Prüfer den Anlagenzugang der Bf. (Gebäude und Grund und Boden) anteilig um den Optionskaufpreis von 414.235,15 EURO und in der Folge die Gebäudeafa um den Betrag von 6.844,02 EURO für die Jahre 2003 und 2004. Gleichzeitig wurde der Verkehrswert des Liegenschaftsanteiles Top 12 von 226.388,77 EURO abzüglich des Restwertes laut Leasingvertrag von 50.931,05 EURO somit im Betrag von 175.457,72 EURO als Betriebseinnahme im Jahr 2003 angesetzt. In Höhe des Betrages von 589.692,87 EURO (= 414.235,15 EURO zuzüglich 175.457,72 EURO) ging der Prüfer von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, die der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% zu unterziehen sei.

Weiters nahm der Prüfer unter der Tz. 1 des Berichtes insofern eine Berichtigung des Betriebsergebnisses vor, als er den Aufwand für eine Brandschutzeinrichtung (Brandschutzmauer) nicht als laufenden Aufwand zuließ sondern als Wirtschaftsgut aktivierte (Gewinnerhöhung für 2004 in Höhe von 5.378,16 EURO). Zudem wurde unter der Tz 2 des Berichtes eine Erhöhung des Betriebsergebnisses für das Jahr 2003 um 7.086,16 EURO vorgenommen mit der Begründung, dass der Kostenanteil des Eigentümers der Top 12 (Mag. Uk DA) der fraglichen Liegenschaft für die Dachreparatur nicht wie lt. Bf. im Verhältnis der Nutzfläche sondern nutzwertbezogen zu ermitteln sei.

Im Prüfbericht wurde zum Thema Wiederaufnahme des Verfahrens auszugsweise Folgendes ausgeführt:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

[...]

Körperschaftsteuer 2003-2004 Tz. 1,2,3

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die

Jahre 2003 und 2004. Weiters ergingen davon abgeleitete Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen. Zudem erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002.

Mit Schriftsatz vom 6.8.2007 erhob die Bf. **Beschwerde** (vormals Berufung) gegen folgende Bescheide:

- „1. Körperschaftssteuerbescheid 2003 vom 9. Juli 2007
- 2. Körperschaftssteuerbescheid 2004 vom 9. Juli 2007
- 3. Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2004 vom 9. Juli 2007
- 4. Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2003 vom 9. Juli 2007
- 5. Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer gemäß §§ 202 und 224 BAO betreffend verdeckte Gewinnausschüttung des Jahres 2002 vom 9. Juli 2007“

Darin wird Folgendes ausgeführt:

„Im Namen und Auftrag unserer Klientin ... erheben wir Berufung gegen obige im Betreff genannten Bescheide (1.-5.) aus folgenden Gründen:

Aus der zeitlichen Abfolge der Vorgänge ergibt sich folgendes Bild:

[KG]:

Mit Leasingvertrag vom 20.12.1989 kaufte die [Leasinggeberin] die Liegenschaft Vomp, von der [KG]. Unter Pkt. V des Kaufvertrages wurde ein Vorkaufsrecht für die Gesellschafterin Ti DA eingeräumt. Im Leasingvertrag vom 14.12.1989 wurde ein Optionsrecht der Leasingnehmerin [KG] eingeräumt. Aufgrund dieser Abfolge ergibt sich die Tatsache, dass das Optionsrecht vom Beginn an mit dem Vorkaufrecht von Frau Ti DA belastet war.

Mit Schreiben vom 9.2.1990 teilte die [KG] der [Leasinggeberin] mit, dass zwischen der [KG] und Herrn Uk DA vereinbart wurde, dass er die Haftung für den gesamten Leasingvertrag übernommen hat und daher ihm auch die Option auf Erwerb der Liegenschaft EZ [Nummer], KG [Katastralgemeinde], übertragen wurde.

Diese schriftliche Mitteilung wurde am 8.2.1990 unter Hinweis auf bereits vorher geführte Gespräche verfasst. Diese Gespräche betrafen die geplante und zu diesem Zeitpunkt zwischen den Gesellschaftern der [KG] bereits vereinbarte Einbringung der [KG] in die nunmehrige [Bf.] zum Stichtag 31.1.1990. Wie von der [KG] mitgeteilt, wurde das durch das Vorkaufsrecht bereits belastete Optionsrecht von der [KG] an Herrn Uk DA übertragen. Es konnte daher dieses Optionsrecht nicht mehr Teil des am 8.8.1990 abgeschlossenen Sacheinbringungsvertrages zwischen der [Bf.] und der [KG] sein, da das Optionsrecht zivilrechtlich nicht mehr im Rechtsbestand der [KG] war. Eventuelle Rechte von Gesellschaftern, die Sonderbetriebsvermögen darstellen könnten, wurden gemäß Pkt. 1 des Sacheinbringungsvertrages ausdrücklich nicht von der Einbringung umfasst.

Dies betraf u.a. das Vorkaufsrecht von Frau Ti DA sowie das Optionsrecht von Uk DA. Die Rechte, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinbringungsvertrages zivilrechtlich nicht mehr vorhanden waren, konnten auch an die übernehmende Gesellschaft, [Bf.],

nicht übertragen werden. Es war daher das Optionsrecht nie ein Teil des Vermögens der [Bf.]. Somit konnte es auch nie zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen, da eine Vorteilsgewährung der [Bf.] gegenüber den Gesellschaftern nur möglich ist, wenn eine Vermögensschmälerung vorliegt. Da diese Option jedoch nie in das Vermögen der Kapitalgesellschaft übertragen wurde, konnte auch nie eine Vermögensschmälerung eintreten. Aufgrund der Tatsache, dass die Übertragung des Optionsrechtes auf Herrn Uk DA sehr zeitnah zum Abschluss des Leasingvertrages erfolgte, wurde damals angenommen, dass dieses Optionsrecht keine Werthaltigkeit besaß. Da der kurz vorher zwischen Fremden abgeschlossene Kaufvertrag dies vermuten ließ. Es führte daher die Übertragung des Optionsrechtes damals zu keinen steuerlichen Folgen.

Neben diesem grundsätzlichen Einwand darf zur Begründung der Behörde neben den bereits vorgebrachten Argumenten im Rahmen des Verfahrens noch festgestellt werden: Der Vorwurf, dass ich die Inhalte von mündlichen Vereinbarungen nicht mitgeteilt habe, ist unrichtig, da diese Vereinbarungen betreffend Umfang der Option zwischen Frau DA und Herrn Uk DA erfolgten und nichts mit der geprüften Firma zu tun hatten. Es war daher von Beginn an eine unterschiedliche Beurteilung der rechtlichen Situation. Wir möchten jedoch feststellen, dass auch die Behörde uns beipflichtet, dass die Kaufoption von der [KG] an Uk DA abgetreten wurde (s. Seite 5 der Begründung), nur wurde die daraus folgende rechtliche Konsequenz im Rahmen der Einbringung nicht gewürdigt. Die mit Schreiben vom 8.2.1990 an die [Leasinggeberin] schriftlich festgehaltene Vereinbarung, dass das Optionsrecht gemäß Leasingvertrag auf Uk DA übertragen wurde, ist eine Vereinbarung zwischen Fremden und unterliegt nicht der Beurteilung betreffend Fremdvergleich. Diesfalls irrt die Behörde, wenn sie verneint, dass dies rechtlich unbeachtlich ist und dass trotzdem das Optionsrecht in die Vermögensphäre der übernehmenden Gesellschaft übergegangen ist. Es sind daher unserer Meinung nach alle steuerlichen Konsequenzen betreffend Entnahme etc. zum Zeitpunkt der Sacheinbringung zu beurteilen.

Es verbleibt dann noch der Vorwurf, dass im Rahmen der teilweisen Weitergabe des Optionsrechtes zwischen Mag. Uk DA und der [Bf.] die Verträge nicht unterfertigt wurden, dass die vom Rechtsanwalt errichteten Verträge unsererseits rechtlich geprüft wurden und an den Rechtsanwalt schriftlich die Aufforderung erging, diese Verträge gemeinsam mit den Kaufverträgen zu unterfertigen. Warum dies unterlassen wurde, konnte nicht mehr nachvollzogen werden. Es ist jedoch festzustellen, dass alle anderen Handlungen (Geldfluss, Kaufverträge etc.) ertragsgemäß durchgeführt wurden und dass auch die Behörde hinsichtlich der Höhe der Vereinbarungen etc. keinen Einwand hatte, dass es sonst die Beträge nicht als Basis ihrer Berechnungen genommen hätte.

In seiner **Stellungnahme zur Beschwerde** vom 9.10.2007 hielt der Prüfer fest, dass der gegenständliche Leasingvertrag am 14.12.1989 von der Leasingnehmerin sowie am 21.12.1989 von der Leasinggeberin unterfertigt worden sei und lediglich die Nutzungsüberlassung regle. Ein entsprechender Kaufvertrag sei der Großbetriebsprüfung nicht vorgelegt worden. Da die Großbetriebsprüfung die Übertragung des Optionsrechtes

an Uk DA ohnedies steuerlich nicht anerkannt habe, komme dem tatsächlichen Zeitpunkt der zivilrechtlichen Übertragung keine wesentliche Bedeutung zu. Vielmehr sei entscheidend, ob das gegenständliche Optionsrecht mit Sacheinlagevertrag vom 8.8.1990 in das Betriebsvermögen der Rechtsnachfolgerin, der Bf., übergegangen sei. Laut Pkt.2 des Sacheinlagevertrages, der am 7.8.1990 dem Finanzamt Schwaz übermittelt worden sei, übertrage die KG an die Bf. alle in der Einbringungs- bzw. Schlussbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten sowie alle in der Einbringungsbilanz nicht erfassten Rechte und Pflichten des Unternehmens, wie etwa Miet- und Nutzrechte. Daraus folge, dass das gegenständliche Optionsrecht jedenfalls in das Betriebsvermögen der Bf. übertragen worden sei. Das werde durch die Übernahme des Leasingvertrages in unveränderter Form bestätigt. In diesem auf die Rechtsnachfolgerin übergegangenen Leasingvertrag sei laut Pkt. XIV weiterhin die Leasingnehmerin, also die Bf., optionsberechtigt. Daher seien folglich Vermögensschmälerungen zu Gunsten eines Gesellschafters zweifelsfrei als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen. Der Vollständigkeit halber sei festzuhalten, dass von der steuerlichen Vertretung der Großbetriebsprüfung im laufenden Prüfungsverfahren der o.a. Sacheinlagevertrag nicht vorgelegt worden sei, sondern anlässlich der Stellungnahme zur Berufung aus dem archivierten Veranlagungsakt angefordert worden sei.

Den Ausführungen der Bf., bei dem Schreiben vom 8.2.1990 an die Leasinggeberin handle es sich um eine Vereinbarung zwischen Fremden, die nicht der Beurteilung betreffend Fremdvergleich unterliege, ist entgegenzuhalten, dass es sich dabei grundsätzlich nicht um eine Vereinbarung im herkömmlichen Sinne, also um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, sondern lediglich um eine einseitige formlose Mitteilung handle.

Mit **Vorhalt** vom 21.4.2008 übermittelte das Finanzamt der Bf. die Stellungnahme des Prüfers. Weiters wurde die Bf. aufgefordert, folgende Verträge vorzulegen:

1. Leasingvertrag vom 20.12.1989, unterfertigt am 21.12.1989; Leasinggeberin mit KG
2. Leasingvertrag vom 14.12.1989; Optionsrecht der KG
3. Schreiben vom 8.2.1990; KG an Lesinggeberin "Haftungsübernahme Mag. Uk DA"

Mit **Schreiben vom 6.5.2008** übermittelte die Bf. zum einen den Leasingvertrag mit der Leasinggeberin (es bestehe nur dieser Leasingvertrag), den Sacheinbringungsvertrag und das Schreiben an die Leasinggeberin vom 8.2.1990. Weiters werde nochmals kurz wie folgt Stellung genommen:

"Zunächst ist festzuhalten, dass die Körperschaftssteuerbescheide 2003 und 2004 formell rechtswidrig sind. Beide Bescheide enthalten nämlich keinerlei Begründung. Die Begründung ist jedoch ein Essenzielle eines Bescheides. Weiter sei beiläufig festgehalten, dass auch die Wiederaufnahmbescheide rechtswidrig sind, da ein Wiederaufnahmegrund konkret nicht bezeichnet wird. Die Wiederaufnahmbescheide

nehmen nämlich nur pauschal auf den Bericht Bezug, der wiederum nur pauschal die Tz 1, Tz 2 und Tz 3 als Grund für die Wiederaufnahme nennt. In den Tz 1 und 2 sind jedenfalls keine neuen Fakten enthalten. Auch in der Tz 3 ist nicht klar, welche neu hervorgekommenen Tatsachen hier gegeben sein sollen. Jedenfalls sind diese Tatsachen oder Beweismittel nicht genau bezeichnet. Insofern erweist sich aber auch der Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 9.7.2007 als rechtswidrig. Der Bescheid verweist zur Begründung auf den Körperschaftssteuerbescheid 2003 bzw. den Betriebsprüfungsbericht sowohl der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung nach als auch der Begründung nach. Im Körperschaftssteuerbescheid 2003 ist aber weder die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung ersichtlich noch ist irgendeine Begründung gegeben. Selbst wenn man im Betriebsprüfungsbericht die entsprechenden Daten und Begründungen entnehmen kann, geht der Verweis in der Begründung auf einen Bescheid bzw. einen Bericht insofern ins Leere. Soweit das Finanzamt mit Schreiben vom 21.4.2008 nunmehr mitteilt, dass die Leasingverträge zwischen [Leasinggeberin] und [KG] nicht im Verwaltungsakt befindlich sind, stelle sich die Frage, auf welcher Basis dann entsprechende Rechtsfolgerungen aus eben diesen Verträgen gezogen wurden. Somit wurde hier das Gebot der amtswegigen Sachverhaltsermittlung offenkundig verletzt.

Inhaltlich werde nochmals festgehalten:

Zur Übertragung der Option an Uk DA

Die Betriebsprüfung releviere hier insbesondere, dass keine schriftlichen Verträge vorliegen, aus denen die Übertragung des Optionsrechtes an Uk DA hervorgingen. Das Finanzamt komme zur Auffassung, dass aus der Mitteilung vom 8.2.1990 an die Leasinggeberin nicht hervorgehe, ob das Optionsrecht jedenfalls übertragen worden sei oder nur für den Fall der tatsächlichen Haftungsübernahme. Es sei auch nicht geregelt, ob bei Ausübung des Optionsrechtes nach erfolgter Haftungsübernahme von der Leasingnehmerin bereits bezahlte Leasingraten mit dem Optionsberechtigten gegenverrechnet würden. Insoweit entbehre die vertragliche Optionsabtretung eines klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalts. Damit zeige das Finanzamt aber nur die Rechtswidrigkeit des eigenen Bescheides auf: In der Mitteilung vom 8.2.1990 sei nämlich nur ein Schreiben an einen fremden Dritten, die [Leasinggeberin], zu erblicken und kein Vertrag. Der Vertrag sei logischerweise zwischen der [KG] und Uk DA zustande gekommen. Wenn das Finanzamt daher zur Auffassung gelange, dass aus dieser Mitteilung, die das Abtretungsgeschäft, vielleicht auch nur einen Teil des Abtretungsgeschäftes, wiedergebe, nicht klar der gesamte Inhalt dieses Geschäftes zum Ausdruck gekommen sei, hätte sie weitere Ermittlungen anstellen müssen. Insbesondere wäre die Einvernahme der Vertreter der [KG] und von Herrn Uk DA geboten gewesen. Die erfolgte Abtretung selbst sei aber ganz offenkundig nach außen hin kundgetan worden.

Der Zweck eines Sale and Leaseback-Vertrages sei es, das Wirtschaftsgut zu verkaufen, um sowohl liquiditätsmäßig als auch kapitalmäßig die Gesellschaft nicht mit dem unnötigen Aufbau von Anlagevermögen zu belasten. Man bezeichnet derartige Transaktionen international auch als "Off-Balance-Transaktionen". Das Wirtschaftsgut solle

sich daher nicht in den Büchern der Gesellschaft befinden. Daraus ergebe sich aber auch, dass aus keiner vertraglichen Vereinbarung und auch nicht aus dem inhaltlichen Typus des Geschäftes folge, dass die [KG] (bzw. ihre Rechtsnachfolgerin) dieses Grundstück, etwa nach Ablauf der Grundmietzeit des Leasingvertrages von 12 Jahren, wieder zurück kaufen werde. Vielmehr sei es durchaus denkbar, dass auch nach Ablauf dieser 12 Jahre eine bloße weitere Anmietung erfolge. Ebenso sei es denkbar und stehe mit dem abgeschlossenen Sale and Leaseback-Vertrag in vollem Einklang, dass die [KG] nach Ablauf der Grundmietzeit sich ein anderes Objekt besorge und das Eigentum dieses Grundstückes bei der Leasingfirma belasse. Somit sei es aber auch Sicht der Gesellschaft durchaus sinnvoll, einem Gesellschafter bzw. einer dem Gesellschafter nahestehenden Person die Kaufoption auf das Objekt einzuräumen, um es dann von diesem allenfalls weiter mieten zu können. Die Ausübung der Option ziehe auch die Aufbringung entsprechender finanzieller Mittel in Höhe des Ausübungspreises nach sich. Unter diesem Aspekt verstehe sich daher auch das Vorkaufsrecht aus dem Leasingvertrag für die Gesellschafterin. Wenn nun hiezu das Optionsrecht an eine weitere Person abgetreten werde, so sei dieser Rechtsakt nur konsequent im Sinne der dargestellten Ziele der Gesellschaft. Auch aus der Sicht des Optionserwerbers spreche nichts dagegen, eine Kaufoption eingeräumt zu erhalten, da ihm diese nur die Rechte auf den Ankauf vermittele, ohne ihn direkt zu verpflichten. Verständlich sei auch, dass aus Sicht der Gesellschaft eine entsprechende Gegenleistung verlangt worden sei. Diese habe eben in der Übernahme der Haftung aus dem Leasingvertrag bestanden. Aus der Sicht des die Haftung Übernehmenden wäre es auch durchaus denkbar, dass er ohne Übernahme der Haftung die Option übernommen hätte, da die Optionsübernahme per se ja für diesen keinen Nachteil und kein Risiko darstelle.

In der zeitnahen Abtretung des Optionsrechtes sei auch keine verdeckte Ausschüttung zu erblicken. Der gesamte Leasingvertrag sei nämlich rechtskonform kalkuliert und abgeschlossen worden. Der Restwert sei fremdüblich kalkuliert worden, sodass auch daraus eine fremdübliche Miete resultiere. Es sei zu bedenken, dass selbst bei Ansatz einer richtigen Abschreibung, es durchaus Wertsteigerungen im Gebäude geben könne und es ebenso zu Wertsteigerungen des Grund und Bodens kommen könne. Genauso sei es jedoch möglich, dass es zu einer über die Normalabschreibung hinausgehenden Verlusten im Gebäude kommen könne. Auch sei es möglich, dass der Grund und Boden im Laufe der Zeit seinen Wert entweder nicht erhöht oder sogar an Wert verliere. Somit sei aber in der Kaufoption kurz nach Abschluss des Leasingvertrages kein zusätzlicher Wert zu erblicken, da die Option gleichermaßen zu Chancen und Risiken führe und so kurz nach Abschluss noch keine Realisation der Chance oder des Risikos stattgefunden habe. Eine Weitergabe der Kaufoption sei daher auch aus Sicht der Gesellschaft durchaus vernünftig und fremdüblich gewesen.

Aus dem bereits zitierten Schreiben vom 8.2.1990 an die [Leasinggeberin] gehe eindeutig hervor, dass Uk DA die Haftung für den Leasingvertrag übernommen habe und daher die Option auf Erwerb der Liegenschaft übertragen worden sei. Damit komme eindeutig

zum Ausdruck, dass bereits im Jahr 1990 die Kaufoption an Herrn Uk DA übertragen worden sei. Weiters werde in dem Schreiben zitiert, dass die Haftung "wie besprochen" übernommen worden sei. Es werde daher offensichtlich auf derartige Vorgespräche Bezug genommen, die daher ebenso eindeutig auch im Interesse der [Leasinggeberin] gelegen sei. Wollte man diese Punkte näher hinterfragen, werden etwa entsprechende Ermittlungen bei der [Leasinggeberin], so etwa Zeugenvernehmungen etc., anzustellen gewesen. Somit ergebe sich, dass das Geschäft für alle Seiten vernünftig gewesen sei, damit auch vor fremden Dritten abgeschlossen worden sei, die Bedingungen hinreichend klar dargelegt worden seien bzw. weiter zu hinterfragen wären und auch im Jahr 1990 einem fremden Dritten genau diese Durchführung des Rechtsgeschäftes angezeigt worden sei. Die [Leasinggeberin] sei offenkundig auch mit dieser Vorgangsweise einverstanden gewesen.

Der im Juli 1990 abgeschlossenen Sacheinlagevertrag regle eindeutig, dass das im Sonderbetriebsvermögen einzelner Gesellschafter der [KG] befindliche Vermögen im Privatvermögen der Gesellschafter verbleibe. Die Vereinbarung, wonach die Option aus dem Leasingvertrag an Herrn Uk DA übergehe, sei vor Abschluss des Einlagevertrages abgeschlossen worden. Dies sei auch nach außen hin kundgetan worden. Damit sei aber nach Auffassung der Gesellschafter der KG bzw. der GmbH eindeutig das Optionsrecht im Privateigentum von Uk DA gewesen und stellt daher Sonderbetriebsvermögen dar. Sohin sei es eine dem Parteiwillen entsprechende Rechtsfolge, dass dieses Sonderbetriebsvermögen nicht übergehe. Die Einbringung sei daher eindeutig auf Basis des Parteiwillens ohne Optionsrecht erfolgt."

In der Folge wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004, gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2003 und 2004 und gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid Kapitalertragsteuer 2002 mit **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet ab. Zur Begründung wurden im Wesentlichen die Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme dargelegt.

Mit Schriftsatz vom 7.2.2011 stellte die Bf. bezüglich der Berufungsvorentscheidung über die Berufungen vom 6.8.2007 betreffend KÖSt 2003-2004, Anspruchszinsen 2003-2004, sowie Haftungs- und Zahlungsbescheid KEST 2002 einen **Vorlageantrag**. Darin moniert die Bf., dass in der Berufungsvorentscheidung praktisch wörtlich die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Eingang gefunden habe, jedoch die Ausführungen der Bf. im Schriftsatz vom 6.5.2008 einfach ignoriert worden seien.

Nach **Vorlage der Beschwerde** übermittelte die Großbetriebsprüfung mit Schriftsatz vom 12.8.2014 eine **ergänzende Stellungnahme** zur Beschwerde. Darin wurde Folgendes festgehalten:

Die KG als Rechtsvorgängerin der Bf. habe am 21.12.1989 mit der Leasinggeberin einen schriftlichen Leasingvertrag mit einer Laufzeit von 144 Monaten abgeschlossen, der eine Option der Leasingnehmerin zum Ankauf der Liegenschaft nach Ablauf der Grundmietzeit zum kalkulierten Restwert vorsehe. Mit Schreiben der Leasingnehmerin vom 8.2.1990 habe diese der Leasinggeberin mitgeteilt, dass diese Option auf den Sohn der Gesellschafterin, Uk DA, übertragen worden sei, der auch die Haftung für den gesamten Leasingvertrag übernommen habe. Nachdem im Jänner 2002 die letzte Leasingrate bezahlt worden sei, habe Uk DA sein Optionsrecht an 778 Anteilen (Top 1 bis 11 und 13) an der Betriebsliegenschaft an die Leasingnehmerin um 414.235,15 EURO abgetreten und am 7.5.2002 die restlichen Anteile (Top 12, 243 Anteile) um 50.031,05 EURO gekauft. Am gleichen Tage habe die Leasingnehmerin die 778 Anteile von der Leasinggeberin um 163.062,98 EURO gekauft und sei damit, mit Ausnahme von Top 12, wieder Eigentümerin der Liegenschaft gewesen.

Zunächst werde festgestellt, dass die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens mit Berufung vom 6.8.2007 gar nicht angefochten worden seien, sodass das Vorbringen hinsichtlich fehlender Wiederaufnahmegründe unerheblich sei. Darüber hinaus dürfe auf das VwGH-Erkenntnis Zl. 2008/15/0005 verwiesen werden, worin das Höchstgericht den Verweis auf Textziffern des Berichtes zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides für ausreichend erachte, wenn daraus gefolgert werden könne, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt habe und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sei.

Inhaltlich werde nunmehr die Ansicht vertreten, dass das Optionsrecht bis zum Rückkauf der Liegenschaft nicht weiterhin der Bf. zuzuordnen gewesen sei. Nachdem mit Schreiben vom 8.2.1990 an die Leasingnehmerin die Abtretung des Optionsrechtes nach außen hin dokumentiert worden sei, werde wohl davon auszugehen sein, dass dies tatsächlich erfolgt sei.

Nicht geteilt werde aber die Ansicht der Bf., das an den Sohn der Gesellschafterin übertragene Optionsrecht sei Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft. Denn es sei nicht erkennbar, in welcher Weise das Optionsrecht nach der Übertragung an den Sohn der Gesellschafterin der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlassen worden sein soll.

Es stelle sich aber die Frage, ob die Übertragung des Optionsrechtes an Uk DA betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei. Betrieblich veranlasst hätte die Übertragung nur sein können, wenn die behauptete Gegenleistung, nämlich die Übernahme der Haftung für den Leasingvertrag, eine angemessene Abgeltung für das übertragene Wirtschaftsgut darstellte, sodass davon auszugehen wäre, dass eine derartige Vereinbarung auch unter Fremden zustande gekommen wäre. Es sei davon auszugehen, dass Uk DA sich verpflichtet habe, die restlichen Leasingraten zu bezahlen, falls die Bf. nicht mehr in der Lage sein sollte, dies zu tun. Es gebe keinen Hinweis darauf, dass aufgrund der Vermögenslage der Gesellschaft bei Übertragung

der Option und während des Leasingverhältnisses eine konkrete Gefahr bestanden habe, dass diese Haftung tatsächlich schlagend hätte werden können. Eine konkrete Bewertung des Wertes der übertragenen Option im Zeitpunkt der Übertragung und im Zeitpunkt der Realisierung im Jahr 2002, sei offensichtlich nicht erfolgt. Es stehe nicht einmal fest, ob der im Jahr 2002 von der Abgabepflichtigen bezahlte Ablösebetrag für Rückübertragung der Option fremdüblich gewesen sei. Ebenso wenig sei eine Bewertung für die übernommene Haftung vorgenommen worden. Gehe man der Einfachheit halber davon aus, dass der im Jahr 2002 für die Rückübertragung der Option bezahlt Betrag von 414.235,00 EURO fremdüblich gewesen sei und dem tatsächlichen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes entsprochen hätte, und das weiters für die übernommene Haftung für den Leasingvertrag unter Fremden ein Entgelt anzusetzen wäre, das einer fremdüblichen Haftungsprovision entspreche (je nach Bonität des Primärschuldners zwischen 0,5% und 1,5% der Haftungssumme), dann ergebe sich daraus, dass die Haftungsübernahme für den Leasingvertrag keine angemessene Gegenleistung für den Wert des übertragenen Optionsrechtes (Ablösebetrag von 414.235,00 EURO plus Wert der ins Privatvermögen übernommenen Wohnung von 226.288,00 EURO) gewesen sei. Dabei sei zu berücksichtigen, dass als Haftungssumme nur der im jeweiligen Jahr noch offene Betrag an Leasingraten anzusetzen wäre, der noch um allfällige Erlöse aus einer anderweitigen Vermietung des Leasingobjektes durch den Haftenden zu vermindern wäre. Dazu komme, dass unter Fremden eine Haftungsübernahme für Verpflichtungen aus einem Leasingvertrag im Allgemeinen nicht üblich sei. Gehe man davon aus, dass die Übertragung des Optionsrechtes an den Sohn der Gesellschafterin nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei, dann stelle sich die Frage, ob dies eine verdeckte Ausschüttung darstelle und wann der Vorteil aus dieser Zuwendung zugeflossen sei. Gemäß VwGH Zl. 98/15/0198 stelle das vertraglich eingeräumte Aufgriffsrecht aus einem Leasingvertrag ein Wirtschaftsgut dar, das im Zusammenhang mit einem synallagmatischen Vertrag sukzessive erworben werde, sodass ein Teil der Leasingraten diesem Wirtschaftsgut als Kaufpreis zuzuordnen sei. Folge man dieser Ansicht, dann wären auf Ebene der Gesellschaft der Teil der Leasingraten, der auf die Anschaffung dieses Wirtschaftsgutes entfallen, als verdeckte Ausschüttung im Zeitraum der Bezahlung der Leasingraten zu neutralisieren gewesen (die Bf. habe in diesem Zeitraum Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut getätigt, das im Privatvermögen des Sohnes der Gesellschafterin gewesen sei). Da diese Perioden bereits verjährt seien, ergäben sich auf Ebene der Gesellschaft aus diesem Vorgang keine weiteren Konsequenzen. Auf Ebene der Gesellschafterin sei jedoch der Zufluss erst in dem Jahr anzunehmen, in dem der Vermögensvorteil realisiert worden sei, was mit der Bezahlung der letzten Leasingrate bzw. mit der darauffolgenden Rückübertragung und teilweisen Ausübung des Optionsrechtes im Jahr 2002 anzunehmen sei. Insoferne würden die im Betriebsprüfungsbericht dargestellten Schlussfolgerungen, wenn auch mit anderer Begründung, zum richtigen Ergebnis führen.

Mit **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes** vom 9.11.2015 wurde der Bf. die ergänzende Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 12.8.2014 übermittelt. Weiters wurde die Bf. ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

1. Wie ist der genaue Inhalt der Vereinbarung betreffend die behauptete Übernahme der Haftung für den gesamten Leasingvertrag durch Herrn Uk DA und die Übertragung des Optionsrechtes auf Erwerb der Liegenschaft EZ [Nummer] KG [Katastralgemeinde] an Herrn Uk DA? Vorhandene Unterlagen über den Inhalt dieser Vereinbarung mögen vorgelegt werden. Welche Personen haben diese Vereinbarung abgeschlossen?
Wann genau wurde diese Vereinbarung getroffen? Wer war damals für die KG vertretungsbefugt?
2. Wurden damals die Haftung für den Leasingvertrag und das Optionsrecht bewertet? Wenn ja, wie erfolgte diese Bewertung und welches Ergebnis hatte sie? Wie hoch war damals der Wert der offenen Leasingraten?
3. Wie wurde bei dieser Bewertung das laut Beschwerdevorbringen zuvor eingeräumte Vorkaufsrecht berücksichtigt? Bitte legen Sie den Kaufvertrag aus dem Jahr 1989 betreffend den Verkauf der fraglichen Liegenschaft an die Leasinggeberin vor.
4. Bitte legen Sie den Jahresabschluss der KG aus den Jahren 1989 und 1990 vor.

Die Bf. beantwortete diesen Vorhalt mit **Schriftsatz vom 14.1.2016**. Zunächst wurde darin auf die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 12.8.2014 repliziert. Der Auffassung, dass die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens mit Berufung vom 6.8.2007 gar nicht angefochten worden seien, sodass das Vorbringen hinsichtlich fehlender Wiederaufnahmegründe unerheblich sei, sei nicht zu folgen. Völlig unstrittig seien hinsichtlich der gegenständlichen Körperschaftssteuer sogenannte Einzelbescheide und keine Sammelbescheide erlassen worden. Es seien daher insgesamt vier Bescheide ergangen und zwar Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftssteuer 2003, Körperschaftssteuerbescheid 2003, Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftssteuer 2004 und Körperschaftssteuerbescheid 2004. Sämtliche der genannten vier Bescheide seien vom 9.7.2007. Dabei seien die Wiederaufnahmbescheide wie folgt tituliert: "Körperschaftssteuerbescheid 2004"

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO zu Bescheid vom 11.11.2004 (bzw. 19.10.2005).

In der Rechtsmittelbelehrung der Bescheide stehe geschrieben:

"In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Körperschaftssteuerbescheid für 2003 vom 9.7.2007 (bzw. für 2004 vom 9.4.2007))....".

Die Berufung vom 6.8.2007 richte sich nun eindeutig gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2003 und den Körperschaftssteuerbescheid 2004, jeweils vom 9.7.2007. Die Bescheidbezeichnungen entsprechen nun exakt den Bezeichnungen, wie sie in der Entscheidung des VwGH ZI. 2007/15/0041 und ebenso in den darauf verwiesenen Entscheidungen ZI. 2006/15/0042 und ZI. 2007/15/0043 verwendet worden

seien. Im erstzitierten Erkenntnis sei im Rechtsmittel etwa der "Umsatzsteuerbescheid 1999" und der "Körperschaftssteuerbescheid 1999" als vom Rechtsmittel umfasst bezeichnet worden. Der VwGH sei zu der Auffassung gekommen, dass bei der dargestellten Sachlage der Bescheidbezeichnungen und der Rechtsmittelbelehrung nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Bf. mit der vorgenommenen Bezeichnung der Bescheide nicht auch die jeweiligen Wiederaufnahmeverfügungen bekämpft hätten. Dieses Erkenntnis sei auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden, da hier ebenfalls die Bescheide mit Körperschaftssteuerbescheid 2003 und 2004 tituliert gewesen seien und in der Rechtsmittelbelehrung ausdrücklich aufgefordert worden sei, die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid mit "Körperschaftssteuerbescheid" zu titulieren. Es sei daher davon auszugehen, dass sich die Berufung einerseits gegen die materiellen Körperschaftssteuerbescheide 2003 und 2004 richte, andererseits auch gegen den Wiederaufnahmebescheid zu Körperschaftssteuer 2003 und 2004. Nach ständiger Judikatur des UFS und des VwGH bilden die im Bescheid genannten Wiederaufnahmegründe den Rahmen, in dem die Behörde zur Entscheidung über eine Beschwerde gegen die Wiederaufnahme berechtigt sei. Nur das, was im Wiederaufnahmebescheid genannt sei, sei Sache im Rechtssinn. Es sei unstrittig zulässig, dass der Wiederaufnahmebescheid die Begründung nicht selbst darbringe, sondern etwa auf materielle Bescheide verweise oder aber auf einen Betriebsprüfungsbericht respektive eine Niederschrift. Im gegenständlichen Fall verweisen die Bescheide auf den Prüfungsbericht, der wiederum bezüglich der Wiederaufnahme auf die Tz 1, 2 und 3 verweise. In den entsprechenden Tz müssten die Wiederaufnahmsgründe aber entsprechend bezeichnet sein oder eindeutig hervorgehen. Die Tz 3 beschäftige sich mit dem Ankauf des Optionsrechtes. Auf den Seiten 5 unten bis 7 des Berichtes würden unter dieser Tz Rechtsaufführungen und rechtliche Folgerungen sowie Berechnungen dargeboten. Aber auch hinsichtlich der Sachverhaltsdarstellungen käme überhaupt nicht hervor, welche Tatsachen nun neu hervorgekommen sein sollen. Beispielsweise werde eingangs angeführt, dass die Rechtsvorgängerin am 21.12.1989 einen schriftlichen Leasingvertrag abgeschlossen hätte. Es sei nun völlig unglaublich, dass am 28.6.2007 (Datum des Berichtes) eine Tatsache neu hervorgekommen sein soll, die fast 18 Jahre zurückliege und klarerweise oftmals in den entsprechenden Steuererklärungen Eingang gefunden habe. Es sei nun überhaupt nicht klar, welche der hier und in der Folge dargestellten Sachverhaltselemente aus Sicht des Finanzamtes neu hervorgekommen seien und welche dem Finanzamt ohnedies bekannt gewesen seien. Dazu komme, dass dem Steuerpflichtigen ja gar nicht bekannt sein könne, welche Sachverhaltselemente das Finanzamt weiß, da diese ja nicht nur durch Eingaben aller Art durch den Steuerpflichtigen selbst bekannt werden, sondern durch eine Vielzahl anderer Ermittlungsschritte, Abfragen des Firmenbuches, Kontrollmitteilungen bei anderen Betriebsprüfungen etc. So habe im Jahr 1993 bei der Gesellschaft eine Betriebsprüfung stattgefunden, die gerade die Jahre 1990 bis 1992 umfasste (siehe Bericht vom 16.8.1993). Es sei völlig unglaublich, dass bei einer Prüfung durch die Groß-BP sämtliche relevanten Daten im gegenständlichen Fall nicht geprüft worden seien und daher der Behörde nicht bekannt gewesen sei. Da nicht

eruierbar sei, welche der genannten Sachverhaltselemente neu hervorgekommen seien und wodurch diese neu hervorgekommen seien, sei dem Gebot der genauen Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe nicht Folge geleistet worden. Schon aus diesem Grund seien die Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig und daher aufzuheben. Darüber hinaus sei auch die Ermessensübung im Sinne der Judikatur außer mit der floskelhaften Wiedergabe des Gesetzestextes nicht begründet worden, wodurch ebenfalls eine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide gegeben sei.

Nunmehr scheine sich die Amtspartei der Auffassung der Bf., wonach durch die eindeutig nach außen gerichtete Mitteilung der Übertragung des Optionsrechtes von der Bf. an Herr Uk DA das Optionsrecht auch unter Beachtung der Fremdüblichkeitskriterien der Angehörigenjudikatur nicht mehr der Bf. zuzuordnen gewesen sei, sondern eben auf Uk DA übergegangen sei, anzuschließen. Aus Pkt. XIV des Leasingvertrages folge, dass das Optionsrecht nicht nur vom Leasingnehmer an eine dritte Person weiter übertragbar gewesen sei, sondern ganz offensichtlich von der dritten Person auch an weitere Personen übertragbar gewesen sei. Dabei seien weder entgeltliche noch unentgeltliche Übertragungen ausgeschlossen gewesen und sohin möglich gewesen. Daraus erhelle, dass die Option handelbar gewesen sei. Fraglich sei, ob die nunmehr unstrittige Einräumung der Kaufoption im Sinne der Übertragung der Kaufoption an Uk DA im Jahr 1990 bei diesem einen Zufluss bedeute, sodass eine verdeckte Ausschüttung vorliege. Voraussetzung sei einerseits, dass ihm ein Wert zugewendet werde, andererseits, dass auch wirklich ein Wirtschaftsgut zugewendet werde, das einen entsprechenden Wert dem Grunde nach haben könne. Die Frage des Zuflusszeitpunktes einer Option insbesondere bei Optionen an Dienstnehmer sei in der Literatur und Judikatur behandelt worden. Bezuglich der Auswirkungen bei Dienstnehmern und bei anderen Personen, wie etwa Gesellschaftern, zeige sich jedoch in Bezug auf die entscheidenden Überlegungen kein Unterschied. Entscheidend sei, dass immer dann, wenn nur der Optionsberechtigte selbst zur Ausübung der Option berechtigt gewesen sei oder aber die Ausübung während einer gewissen Zeit überhaupt nicht möglich gewesen sei bzw. an weitere Bedingungen, wie etwa den Verbleib im Unternehmen, geknüpft gewesen sei, ein Zufluss bei Einräumung noch nicht gegeben gewesen sei. Aus der Rechtsprechung des VwGH (Zl. 2006/13/0136) und des UFS (Zlen. RV/0815-W/05 und RV/0422-S/06) sei abzuleiten, dass es nur bei einer handelbaren Option zu einem Zufluss bei Einräumung der Option komme. Unter handelbaren Optionen seien dabei übertragbare Optionen zu verstehen. Im gegenständlichen Fall sei aber, wie sich aus dem Leasingvertrag ergebe, keinerlei Beschränkung der Handelbarkeit der Option gegeben gewesen. Selbst wenn man daher im Verkehrswert der Option bei Übertragung zu Übernahme der Haftung einen an Uk DA zugeflossenen Vorteil erblicken würde, ergebe sich, dass dieser Vorteil eben im Zeitpunkt der Übertragung der Option an Uk DA zugeflossen sei. Daher wäre allein schon aus diesem Grund der Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer betreffend das Jahr 2002 aufzuheben und daher folgend vom Finanzamt Kapitalertragsteuer für das Jahr 1990 festzusetzen. Bei einem Restwertvertrag sei der Restwert auf den Verkehrswert zu kalkulieren. Der Restbuchwert solle daher dem Verkehrswert entsprechen. Nun sei aber

bekannt, dass die tatsächliche Wertentwicklung insbesondere einer Immobilien über einen Zeitraum von hier zwölf Jahren überhaupt nicht seriös vorgesehen werden könne. Aus diesem Grund werde bei langfristigen Immobilienleasingverträgen der Restwert mit dem Verkehrswert und somit mit dem Restbuchwert festgesetzt, da jede andere Kalkulation ein rein aleatorisches Element nach sich zöge. Habe aber im Jahr 1990 Marks DA eine Option auf Ankauf des Gebäudes erhalten, so entspreche der Ausübungspreis dem Restwert und werde dieser Restwert mit dem Verkehrswert gleichgesetzt, so erhelle, dass der innere Wert der Option offensichtlich Null sei. Somit könne aus dieser Betrachtung kein Wertzufluss bei Uk DA gegeben sein. Wenn nun im Jahr 2002 bei der Rückübertragung der Option ein entsprechender Verkehrswert der Immobilie errechnet werden habe können und sich daraus ein entsprechendes fremdübliches Entgelt für die Rückübertragung der Option ergeben habe, so bedeute dies, dass sich im konkreten Fall eine Wertsteigerung der Immobilie ergeben habe. Daher sei es auch notwendig, sinnvoll und fremdüblich, den entsprechenden Betrag zu bezahlen. Es sei aber unzulässig, von der tatsächlichen Wertentwicklung nach zwölf Jahren auf eine schon im Einräumungszeitraum bekannte Wertentwicklung rückschließen zu wollen. Es sei zwar möglich gewesen, dass die Immobilie und damit die Option an Wert gewinne. Im Moment der Einräumung sei aber ein derartiger Wert jedoch ex definitione nicht gegeben gewesen.

Die Amtspartei versuche unter Berufung auf VwGH ZI. 98/15/0198 einen Zufluss des Aufgriffsrechtes erst bei Bezahlung der letzten Leasingraten bzw. Rückübertragung der Option zu fingieren. Diese Ausführungen stützen aber den Standpunkt der Bf. Im vom VwGH entschiedenen Fall sei es eben nicht um einen Restwertvertrag, sondern eindeutig um einen Vollamortisationsvertrag gegangen. Ein Vollamortisationsvertrag sei aber kalkulatorisch ein Restwertvertrag, bei dem der Restwert mit Null statt mit dem Verkehrswert angesetzt werde. Dies bedeute, dass es während der Leasinglaufzeit zu einer Tilgung von 100 % der Anschaffungskosten und nicht nur im Ausmaß des Wertverzehrs komme. Wäre nun eine Kaufoption zum noch offenen Betrag, nämlich um letztlich Null oder einen Anerkennungspreis oder eine letzte Rate gegeben, so würde jeder vernünftig denkende Mensch diese Kaufoption noch ausüben. Der VwGH habe nun judiziert, dass auch ohne Kaufoption eine Art Aufgriffsrecht gegeben sein müsse, da der Leasingnehmer den Vertrag sonst nicht abgeschlossen hätte. Im Ausmaß der Übertilgung würde daher dieses Aufgriffsrecht laufend angeschafft werden und dann bei Ausübung den entsprechenden Wert erreicht haben. Eine derartige Übertilgung finde aber wie ausführlich dargestellt bei einem Restwertleasingvertrag, bei dem der Restwert korrekt auf den Restbuchwert als Verkehrswert kalkuliert sei, nicht statt. Somit realisiere sich entgegen der Auffassung der Amtspartei der Vorteil beim Gesellschafter auch nicht in jenem Jahr in dem die letzte Leasingrate bezahlt worden sei, sondern habe sich sozusagen pro rata aufgebaut. Dieser Aufbau erfolge aber im Privatvermögen, da ja wie dargestellt, der Zufluss der Option offensichtlich bei Einräumung gegeben gewesen sei. Somit ergebe sich zusammenfassend, dass Herr Uk DA bereits 1990 eine frei handelbare Kaufoption erworben habe, wobei diese Option ex definitionem einen inneren Wert von Null gehabt habe und ein Entgelt im Sinne der Haftungsübernahme geleistet worden sei.

Das Optionsrecht sei daher im Privatvermögen des Herrn DA gegeben und sei 2002 zu einem fremdüblichen Preis an die Bf. verkauft worden. Somit sei 1990 ein grundsätzlicher Zufluss der Option gegeben gewesen, wobei Herrn DA kein Wert zugeflossen sei. Die Veräußerung 2002 sei zu einem fremdüblichen Entgelt erfolgt, sodass schon aus diesem Grund keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen könne. Ein Zufluss eines Vorteils erst 2002 könne daher denklogisch nicht stattfinden. Im Jahr 2002 sei durch Herrn Architekt Dipl.Ing. CH, der schon mit der Parifizierung des Objektes beschäftigt gewesen sei, eine Schätzung des Wertes des Objektes abgegeben worden. Dabei handle es sich um eine detaillierte Ermittlung des Wertes, ausgehend von den einzelnen Tops unter Beziehung des Nutzwertes und der Baukosten. Auf Basis dieses Wertes sei dann der entsprechende Wert der Option ermittelt worden. Der Kaufpreis, auf den sich die Parteien basierend auf Vorarbeiten von Experten schlussendlich geeinigt hätten, sei somit allenfalls mit üblichen Toleranzen fremdüblich, sodass es auch hier zu keiner Vorteilszuwendung und somit zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung kommen könne. Außerdem müsse eine verdeckte Ausschüttung auch subjektiv in Vorteilsgewährungsabsicht geschehen, was hier zum einen nicht ermittelt worden sei, zum anderen aber auch nicht vorliege, sodass schon aus diesem Grund eine verdeckte Ausschüttung nicht gegeben sein könne. Denn es sei im gesamten Verfahren nicht dargestellt worden, warum gerade einem Gesellschafter ein Vorteil zugewendet hätte werden sollen, hätte dies doch die anderen Gesellschafter entsprechend geschädigt.

Zu den Fragen des BFG werde wie folgt Stellung genommen:

Zu Frage 1:

Der Inhalt der Vereinbarung sei daher, dass Herr Uk DA das dem Leasingnehmer zustehende Optionsrecht laut Leasingvertrag übertragen erhalte und dafür die Haftung für sämtliche ausstehende Leasingraten übernehme. Leider sei es nach 25 Jahren nicht mehr möglich, den genauen Tag des Abschlusses der Vereinbarung festzustellen. Wie sich zeige, sei die Leasinggeberin in einem Schreiben sowohl über den Abschluss des Sacheinlagevertrages als auch über die Optionsübertragung samt Haftungsübernahme unterrichtet worden. Es sei daher davon auszugehen, dass dies zeitnah erfolgt sei. Nachdem der Sacheinlagevertrag am 27.7.1990 abgeschlossen worden sei, werde das Schreiben wohl vom 2.8. datiert sein und es scheine sich um einen Zahlensturz zu handeln.

Zu Frage 2:

Es sei grundsätzlich eine Bewertung dahingehend erfolgt, dass eine annähernde Wertäquivalenz angestrebt worden sei. Dabei sei berücksichtigt worden, dass sowohl der Wert der Option nur geschätzt werden könne als auch der mögliche Schadensfall im Sinne einer Haftungsinanspruchnahme nicht mathematisch festgestellt werden könne. Hinsichtlich der Option sei klar, dass der innere Wert der Option Null gewesen sei und daher nur ein bestimmter Zeitwert gegeben sein werde. Ob tatsächlich bei einem älteren Gebäude noch eine entsprechende Wertsteigerung gegeben sein werde habe nicht gesichert erkannt werden können. Eine bestimmte Chance musste jedoch ex logo

gegeben gewesen sein. Umgekehrt sei klarer Weise der Großteil der Leasingraten noch offen gewesen, sei doch der Leasingvertrag zu Ende 1989 abgeschlossen worden, sodass von den 144 Monatsraten wohl noch jeweils 136 Raten offen gewesen seien. Rechne man hier nun eine entsprechende Haftungsprovision, so erkenne man, dass das Entgelt für die Übernahme der Haftung und der Zeitwert der Option im Wesentlichen übereinstimmen werden, wie es den Intentionen der Vertragsparteien entsprochen habe.

Zu Frage 3:

Natürlich habe das Vorkaufsrecht die Kaufoption insofern behindert, als bei einer geplanten Ausübung der Option durch den Berechtigten der Kauf durch Ausübung des Vorkaufsrechtes vereitelt hätte werden können. Es dürfe aber auch nicht übersehen werden, dass beide Rechte einen unterschiedlichen Inhalt hätten. Während das Vorkaufsrecht einen Ankauf eben nicht ermögliche, wenn der Eigentümer nicht verkaufen wolle, führe die Option genau dazu, dass ein entsprechender Ankauf nach alleiniger Entscheidung des Optionsberechtigten möglich sei. Während die Option nicht befristet gewesen sei, sei das Vorkaufsrecht mit 31.1.2002 befristet gewesen. Gegenüber der Leasinggeberin sei es daher unbedingt sinnvoll gewesen, ein Vorkaufsrecht zu haben, um auch dann, wenn die Ausübung der Kaufoption wegen Verfalls des Wertes der Immobilie nicht sinnvoll gewesen wäre, bei einer Veräußerung durch die Leasinggeberin Hand auf das Objekt legen zu können. Im Verhältnis Vorkaufsberechtigte zu Optionsberechtigtem sei jedoch besprochen gewesen, dass im Falle einer intendierten Ausübung der Option die Vorkaufsberechtigte nicht von ihrem Recht Gebrauch machen werde. Richtig sei, dass hierdurch die Kaufoption ihren Sinn behalten habe und weiterhin Wertäquivalenz gegeben gewesen sei. Durch die Vereinbarung habe Herr Uk DA gegen wertgleiche Übernahme der Haftung die Möglichkeit auf Ankauf des Objektes. Durch Beibehaltung des Vorkaufsrechtes habe auch für den Fall der Nichtausübung der Option gesichert sein können, dass das Objekt bei Verkauf durch den Leasinggeber die Sphäre der Gesellschaft bzw. der Gesellschafter nicht verlasse, wenn dies so gewünscht gewesen wäre.

Zu diesen Ausführungen nahm das **Finanzamt Stellung**. Betreffend die Wiederaufnahme werde ausgeführt, dass nach dem Sachverhalt, der dem VwGH-Erkenntnis 2007/15/0041 zu Grunde gelegen sei, die Begründung zur Beschwerde Hinweise darauf enthalten hatte, dass auch die Wiederaufnahmebescheide angefochten werden sollten. Bei einer derartigen Sachlage vertrat der VwGH die Ansicht, dass in einem Mängelbehebungsverfahren zu klären sei, ob die Partei auch Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide eingebracht habe. Im vorliegenden Fall finde sich jedoch in der Beschwerde vom 6.8.2007 samt Begründung kein einziger Hinweis auf eine allfällige Anfechtung der Wiederaufnahmebescheide. Erst im Schreiben vom 6.5.2008, somit geraume Zeit nach Ablauf der Beschwerdefrist, werde "beiläufig festgehalten, dass auch die Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig sind".

Dass handelbare Optionen zu einem sofortigen Zufluss an den Berechtigten im Zeitpunkt der Optionseinräumung führen, lasse sich aus VwGH 2006/13/0136 nicht ableiten. Mit

der Optionseinräumung erlange der Berechtigte nach dem genannten Erkenntnis nur eine steuerlich unerhebliche Chance, wobei es ohne Bedeutung sei, ob der Berechtigte eine jederzeit bestehende Möglichkeit zur zivilrechtlichen Übertragung der Option an Dritte habe. Unrichtig sei auch die Behauptung der Bf., bei einem Teilmortisationsvertrag werde der Restwert auf den Verkehrswert kalkuliert. Der Restwert sei der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und der Summe der in den Leasingraten enthaltenen Tilgungen. Bei der in den Einkommensteuerrichtlinien vertretenen Meinung, dass es bei einem Teilmortisationsvertrag zu einer Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasingnehmer komme, wenn im Falle einer Kaufoption der Restwert erheblich niedriger sei als der voraussichtliche Verkehrswert, handle es sich um eine Zurechnungsvorschrift, die den Verkehrswert und den adaptierten Buchwert gleichsetze. Diese Regelung sage aber nichts über den Wert des Optionsrechtes aus, zumal der Buchwert auch erheblich unter dem Verkehrswert liegen könne. Da der Zufluss des vermögenswerten Vorteiles beim Gesellschafter nach der o.a. VwGH-Judikatur nicht bereits zum Zeitpunkt der Optionseinräumung erfolge, gehe auch der Einwand der Bf. ins Leere, wonach der Aufbau des Vorteils im Privatvermögen des Gesellschafters erfolgt sei. Da der Aufbau des Vermögensvorteiles auf Ebene der Gesellschaft wegen der inzwischen eingetretenen Verjährung steuerlich zu keinen Konsequenzen geführt habe, komme es nur mehr darauf an, wann der Vermögensvorteil beim Gesellschafter zugeflossen sei. Zum Einwand, die Bf. habe mehrere Gesellschafter gehabt und es sei nicht nachvollziehbar, weshalb nur einem Gesellschafter ein Vorteil zugewendet werden hätte sollen, werde angemerkt, dass eine steuerpflichtige Vorteilszuwendung auch dann vorliege, wenn diese alinear erfolge. Es möge zwar sein, dass diese unter fremden Gesellschaftern eher unüblich sei, im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um eine reine Familiengesellschaft (Gesellschafter seien laut Beilage zum Sacheinbringungsvertrag zum 1.2.1990 Ti, Zn, Ar und Uk DA gewesen), bei welchen derartige Regelungen beispielsweise als Vorwegnahme einer späteren vermögensrechtlichen Auseinandersetzung nicht ungewöhnlich sei. Abschließend werde darauf hingewiesen, dass die Aussagen der Bf. zu den vertraglichen Gestaltungen hinsichtlich des Optionsrechtes und des Vorkaufsrechtes teilweise widersprüchlich sei. Während im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 2.2.2007 angegeben werde, dass Ti DA im Rahmen der Optionsabtretung im Jahr 1990 auf ihr Vorkaufsrecht verzichtet habe, habe der steuerliche Vertreter laut Aktenvermerk vom 7.3.2007 in einem Telefonat mit dem Prüfer angegeben, dass das Vorkaufsrecht bis 31.1.2002 bestanden und Ti DA erst im Jänner 2002 auf ihr Vorkaufsrecht verzichtet habe.

In der **mündlichen Verhandlung** brachte die Bf. bzw. ihre steuerliche Vertretung ergänzend vor, dass aus dem Schreiben der KG an die Leasinggeberin hervorgehe, dass die Option gegen Übernahme der Haftung übertragen worden sei. Man wisse heute nicht mehr genau, wann diese mündlich Vereinbarung abgeschlossen worden sei, man müsse aber aus den Umständen schließen, dass diese zeitnah zum Sacheinlagevertrag abgeschlossen worden sei. Der Inhalt sei klar. Frau Ti DA habe

nicht auf das Vorkaufsrecht verzichtet, dieses sei ja intabuliert geblieben, sondern habe sie mit Uk DA lediglich mündlich vereinbart, dass, sollte dieser die Option ausüben, sie vom Vorkaufsrecht nicht Gebrauch machen werde. Bei einem Restwertleasingvertrag werde der Restwert auf den Verkehrswert kalkuliert, der wiederum üblicherweise hilfsweise mit dem Restbuchwert bemessen werde. Wenn der Verkehrswert dem Restbuchwert entspriche, dann habe die Option im Jahr 1990 einen inneren Wert von 0,00 gehabt. Es habe aber die Chance auf Wertsteigerung bestanden und dafür habe Uk DA die Haftung für den Leasingvertrag übernommen. Man habe damals eine schlechte Geschäftsentwicklung erwartet, die dann aber nicht eingetreten sei. Jedenfalls sei damals zu befürchten gewesen, dass ein Großkunde abspringen werde. Einige kleinere Kunden seien schon verloren gewesen. Ein allenfalls höherer Zeitwert der Liegenschaft sei in Höhe der Haftungsübernahme geschätzt worden. Dies sei aber alles nicht exakt rechenbar. Der Wert der Option im Jahr 2002, der mit einem Gutachten ermittelt worden sei, sei im Jahr 1990 noch nicht bekannt gewesen. Eine Rückrechnung des Wertes aus dem Jahr 2002 in das Jahr 1990 sei falsch. Wenn Herrn Uk DA überhaupt ein Wert zugeflossen sei, dann im Jahr 1990. Die Wertsteigerungen bei der Option bis zum Jahr 2002 seien bei Herrn Uk DA im Privatvermögen eingetreten und daher nicht steuerbar.

Der Amtsvertreter führte ergänzend aus, dass die Argumentationslinie des Finanzamtes deswegen geändert worden sei, weil es VwGH-Judikatur gebe, die sage, dass die Kriterien für die Verträge der nahen Angehörigen nur bei der Beweiswürdigung heranzuziehen seien. Nun sei mit dem Schreiben vom 8.2.1990 doch die Vereinbarung nach außen hin in Erscheinung getreten. Es sei aber noch immer fraglich, ob diese Aussage des VwGH nur für das Kriterium des "Nach-Außen-hin-in-Erscheinung-Treten" gelte oder für alle Kriterien. In der Vergangenheit habe das FA ähnliche Gestaltungen schon öfter zu bearbeiten gehabt, nämlich, dass Optionen in den Privatbereich verlagert werden. Es handle sich dabei um eine modelhafte Gestaltung zur Steuerersparnis. Das Kriterium des klaren und eindeutigen Inhalts sei weiterhin nicht gegeben. So sei fraglich, was bei Schlagendwerden der Haftung geschehen wäre. Hätte Uk DA die Liegenschaft verwerten können bzw. er die Liegenschaft auf eigene Rechnung vermieten können? Der Amtsvertreter habe in seiner Praxis noch nie eine Vereinbarung gesehen, wo ein Optionsrecht gegen Übernahme der Haftung bezüglich des Leasingvertrages übereignet worden wäre. Zur zweiten Argumentationslinie sei zu sagen, dass im Jahr 1990 mit der Übertragung der Option nur eine steuerrechtlich unerhebliche Chance eingeräumt worden sei, die erst bei Einlösung der Option schlagend geworden sei. Die Werthaltigkeit der Option sei durch die Zahlung der Leasingraten entstanden. Wenn man zur Ansicht komme, dass die Vereinbarung fremdunüblich sei, dann könne man entweder die Vereinbarung 1990 gar nicht anerkennen oder von einer verdeckten Ausschüttung im Jahr der Verwendung der Option ausgehen. Bei der zweiten Argumentationslinie ergeben sich folgende Konsequenzen bei der KÖSt: Die Option im Jahr 2002 wäre - steuerlich anerkennbar - verkaufbar gewesen. Dies würde bedeuten, dass es zu einer Stattgabe bei der AfA und dem Ansatz des Gewinnes von rd. 175.000,00 Euro käme. Es bliebe aber bei der verdeckten Gewinnausschüttung im festgesetzten Ausmaß. Der Ansatz des Gewinnes

von rd. 175.000,00 EURO im Jahr 2003 sei auf das abweichende Wirtschaftsjahr der Bf. (Bilanzstichtag 31.1.) zurückzuführen.

Dem entgegnete die steuerlich Vertretung, dass, wenn von modellhafter Gestaltung gesprochen werde, es nur problematisch gewesen wäre, wenn die Option Herrn Uk DA erst 2001 oder 2002 übertragen worden wäre, wo der Wert der Option schon festgestanden sei und sich durch die Entwicklung des Wertes der Liegenschaft auch der Optionswert schon erhöht gehabt hätte. Und auf die Frage, was wäre bei Schlagendwerden der Haftung gewesen, sei zu antworten, dass Uk DA eben gegenüber der GmbH den Regress gehabt hätte. Die GmbH habe das Haus vermietet und daraus Mieten erzielt. Die Option sei im Jahr 1990 nicht eine bloße Chance gewesen, sondern sie sei handelbar gewesen. Das Vorkaufsrecht habe die Option nicht behindert. Die Leasinggeberin habe letztlich den Kaufvertrag der Fr. Ti DA nicht mehr zur Geltendmachung des Vorkaufsrechtes vorgelegt. Das Vorkaufsrecht sei nämlich schon erloschen gewesen (lt. Vertrag befristet bis 31.1.2002).

Zur Einschätzung der Wertverhältnisse der Option und der Haftungsübernahme im Jahr 1990 wurden in der Folge von Seiten des Senates in der mündlichen Verhandlung folgende Berechnungen angestellt:

Haftungsübernahme: Summe der Leasingraten rd. ATS 5,0 Mio (monatliche Leasingrate rd. ATS 35.000,00 x 12 Monate * 12 Jahre) Bei einer Haftungsprämie von 1,5% ergebe sich eine Haftungsprovision von ATS 75.000,00.

Dem hielt der Amtsvertreter entgegen, dass die offenen Leasingraten durch Bezahlung laufend gesunken seien. Man müsse daher im Schnitt von der Hälfte der offenen Leasingraten zum 1.1.1990 also von einem Betrag von ATS 2,5 Mio ausgehen. Davon 1,5% gerechnet ergäben ATS 35.000,00.

Berechnung des Restbuchwertes der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Jahres 2002:

Gebäu dewert lt. Kaufvertrag ATS 3.340.000,00; bei einem AfA-Satz von 2,5% ergäbe sich eine Jahres AfA von rd. ATS 83.500,00. Auf eine Nutzungsdauer von 12 Jahren gerechnet ergäbe sich eine Abschreibung von rd. ATS 1 Mio., sodass sich ein Gebäudebuchwert im Jahr 2002 von rd. ATS 2.340.000,00 errechne. Rechne man dazu den Wert des Grund und Bodens lt. Kaufvertrag von rd. ATS 1.050.000,00 dann ergäbe sich ein Wert der gesamten Liegenschaft von rund ATS 3.388.000,00 für das Jahr 2002. Dieser Betrag sei um rd. ATS 443.000,00 höher als der kalkulierte Restwert von ATS 2.944.622,00.

Dazu führt die steuerliche Vertretung an, dass die Kalkulation von Restwert-Leasingverträgen auf Basis der Branchenüblichkeit und der Einkommensteuerrichtlinien der gestalt erfolge, dass als Restwert der Verkehrswert angesetzt werde. Nachdem sich der Verkehrswert von Immobilien nach 12 Jahren nicht schätzen lasse, werde ebenfalls auf Basis der EStR der Buchwert herangezogen. Unter Buchwert werde nun der Restwert unter Zugrundelegung der gesetzlichen Abschreibung nach § 8 Abs. 1 EStG verstanden. Eine andere Betrachtung würde dem Gesetz auch unterstellen, dass die Abschreibungssätze stets zu hoch und realitätsfremd angesetzt werden. In eventu wird

festgehalten, dass selbst bei einem höheren Wert der Option im Jahr 1990 eine verdeckte Ausschüttung in diesem Jahr anzusetzen wäre, da die grundsätzliche Einräumung der Option durch die Mitteilung an den Leasinggeber publik gemacht worden sei.

Der Amtsvertreter brachte diesbezüglich vor, dass der Umstand, dass in den EStR der Restwert dem Buchwert gleichgesetzt werde, noch nichts über den tatsächlichen Verkehrswert am Ende der Grundmietzeit aussage; dies sei eine reine Zurechnungsvorschrift. Außerdem seien bei der Kalkulation des Restwertes lt. Leasingvertrag offenbar nicht die gesetzlichen AfA-Sätze angewendet worden. Die Bf. selbst habe 2,5% AfA-Satz ab 2002 akzeptiert. Davor habe es eine gemischte Nutzung gegeben.

Dazu die steuerliche Vertretung: Das Gebäude sei im Jahr 1989 das alte Betriebsgebäude gewesen und sei schon damals vermietet gewesen und zwar für gewerbliche Zwecke und eventuell auch für Wohnungen, man wisse es nicht mehr genau.

Für den Amtsvertreter stehe die Optionsbewertung im Jahr 2002 außer Streit.

Auf die Frage an die Verfahrensparteien, wer nach ihrer Auffassung im Jahr 1990 die Option Herrn Uk DA übertragen habe, gab der Amtsvertreter zu Protokoll, dass es die KG gemacht habe, wobei man allerdings sagen müsse, dass man den Zeitpunkt der Abtretung nach den vorliegenden Unterlagen nicht bestimmen könne.

Die steuerliche Vertretung führte aus, dass die Option nicht in die GmbH eingebbracht worden sei, sie sei vielmehr im Zuge der Einbringung –soweit erinnerlich - zurückbehalten worden. Es müsste allerdings noch überprüft werden, ob die Option zurückbehalten oder die Option schon vor der Einbringung übertragen worden sei.

Zur Frage der Wiederaufnahme führten die Verfahrensparteien ergänzend an:

Amtsvertreter: Die Bescheide mögen unglücklich abgefasst sein. Es gebe aber keinen Hinweis in der Beschwerde, dass auch die Wiederaufnahme angefochten sei. Die Bf. hätte wenn sie die Wiederaufnahme mit anfechten hätte wollen, zweimal den Körperschaftsteuerbescheid 2003 und zweimal den Körperschaftsteuerbescheid 2004 anführen müssen oder in die Begründung einen Hinweis auf die Wiederaufnahme aufnehmen müssen. Wiederaufnahme und Sachbescheid seien getrennt anfechtbar.

Steuerliche Vertretung: Mit der Bezeichnung der Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 sei die KÖSt sowohl materiell als auch formell angefochten worden. Überdies wäre ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen gewesen.

Zur Frage, ob die Wiederaufnahmegründe ausreichend dargestellt sind, führten die Verfahrensparteien ergänzend aus:

Steuerliche Vertretung: Man dürfe im Rechtsmittelverfahren keine neuen Gründe für eine Wiederaufnahme heranziehen. Es müsse daher klar sein, was die Wiederaufnahmegründe tatsächlich seien. Der Bp-Bericht enthalte zum Teil Tatsachen zum Teil rechtliche Ausführungen und Berechnungen. Die Bf. könne nicht wissen, was das FA damals noch

nicht gekannt habe. Die Ausführungen in der Tz 1 und in der Tz 2 des Bp-Berichtes stellten die Wiederaufnahmegründe auch nicht dar.

Amtsvertreter: Nach der Judikatur des VwGH sei das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Jahres und des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Ermittlungen einer anderen Behörde oder betreffend ein anderes Jahr seien nicht maßgeblich. Nach dieser Judikatur genüge auch der Verweis auf eine Tz. des Bp-Berichtes, weil der Inhalt dieser Tz. der Tatsachenkomplex sei, den die Bp. als neu hervorgekommen ansehe.

Steuerliche Vertretung: Es möge sein, dass Kenntnisse betreffend eine andere Abgabenart bei einem anderen FA nicht maßgeblich seien, aber Kenntnisse eines Finanzamtes betreffend denselben Steuerpflichtigen allenfalls ein anderes Jahr betreffend müssten auf alle Fälle maßgeblich sein.

Abschließend beantragte das Finanzamt, die Abweisung der Beschwerden als unbegründet in eventu die Abweisung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer und Stattgabe der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004. Die Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerden.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004:

Zunächst stellt sich die Frage, ob die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2003 und 2004 überhaupt angefochten ist.

Nach § 250 Abs. 1 lit. a BAO muss die Beschwerde (vormals Berufung) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, enthalten.

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs. 1 lit. a BAO ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) eine Entscheidung zu treffen, sodass es für die Bezeichnung des Bescheides genügt, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, und die Behörde auf Grund des Berufungs(nunmehr Beschwerde)vorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist. Für die Beurteilung von Anbringen kommt es auf den Inhalt und auf das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an. Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgebend. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Behörde gehalten, die Absicht der Partei zu erforschen. Nach übereinstimmender Rechtsprechung und Lehre haben die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung für sich Bescheidqualität und ist jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung (nunmehr Beschwerde) zugänglich

und für sich rechtskraftfähig (vgl. VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041 und die dort zitierte Vorjudikatur und Lehre).

Im gegenständlichen Fall ergingen nach der Außenprüfung betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2003 und 2004 am 9.7.2007 jeweils EDV-Ausfertigungen, die aus 2 Blättern bestehen. Blatt 1 ist überschrieben mit: „Körperschaftsteuerbescheid [Jahr]“. Darunter ist jeweils vermerkt:“: Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303(4) BAO zu Bescheid vom [Datum]“. Blatt 1 enthält neben einer Begründung auch eine Rechtsmittelbelehrung, in der u.a. jeweils angeführt ist: „In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Körperschaftsteuerbescheid für [Jahr] vom 9.Juli 2007)…“ Blatt 2 ist ebenfalls jeweils überschrieben mit „Körperschaftsteuerbescheid [Jahr]“. Auf diesem Blatt 2 werden sodann jeweils die Bemessungsgrundlage und die Abgabe dargestellt. Auch Blatt 2 enthält eine Rechtsmittelbelehrung, die wiederum u.a. anführt: „In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Körperschaftsteuerbescheid für [Jahr] vom 9.Juli 2007)

...“

In ihrem Beschwerdeschriftsatz bezeichnet die Bf. die angefochtenen Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer mit „1. Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 9. Juli 2007 und mit „2. Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 9. Juli 2007“. Angesichts der Anleitung in den Rechtsmittelbelehrungen über die Bezeichnung der angefochtenen Bescheide erscheint es möglich, dass damit auch die Wiederaufnahme dieser Verfahren gemeint war. Die Ansicht des Finanzamtes, dass die Bf. die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 jeweils zweimal anführen müssen, wird so nicht geteilt. Zwar wäre dann wohl jeder Zweifel ausgeschlossen gewesen, doch erscheint auch ein einmaliges Anführen ausreichend, um zumindest die Möglichkeit der Anfechtung der Wiederaufnahmbescheide zu begründen, und zwar selbst wenn man in Rechnung stellt, dass in der Begründung des Rechtsmittels keine weiteren Ausführungen zur Wiederaufnahme enthalten sind. Im weiteren Rechtsmittelverfahren hat die Bf. mit Schriftsatz vom 6.5.2008 (zwar nur „beiläufig“ aber doch) festgehalten, dass die Wiederaufnahmbescheide rechtswidrig seien, weil ein Wiederaufnahmegrund nicht konkret bezeichnet worden sei. Angesichts des Umstandes, dass die Rechtsmittelbelehrungen bezüglich der Frage der Bescheidbezeichnung Unklarheiten geschaffen haben, erscheint es daher gerechtfertigt, davon auszugehen, dass die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2003 und 2004 ebenfalls angefochten sind (siehe auch VwGH 24.05.2007, 2007/15/0043).

Damit ist zu beurteilen, ob das Finanzamt die Wiederaufnahmegründe ausreichend dargelegt und das Ermessen richtig geübt hat.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 in den entsprechenden Wiederaufnahmbescheiden wie folgt begründet: „*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde*

unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Im Prüfbericht wurde zum Thema Wiederaufnahme des Verfahrens Folgendes ausgeführt:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

[...]

Körperschaftsteuer 2003-2004 Tz. 1,2,3

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

§ 303 BAO in der für das Jahr 2007 geltenden Fassung lautet auszugsweise:

303 (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Nach der Lehre und Rechtsprechung sind dabei die Wiederaufnahmegründe in der Begründung des Bescheides anzuführen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist (auch in der Beschwerdevorentscheidung) nicht nachholbar. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 307 BAO, Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Das Finanzamt verweist bezüglich der Darstellung der Wiederaufnahmegründe auf die Tz. 1 bis 3 des Prüfberichtes. Wie unter Punkt 2 dieses Erkenntnisses dargelegt wird, erscheinen die in der Tz 3 des Prüfberichtes vorgenommenen Berichtigungen des erklärten Betriebsergebnisses dem Grunde nach unberechtigt. Nach Ansicht des Senates liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vor. Da die Feststellungen in der Tz. 3 des Prüfberichtes somit keinen Einfluss auf den Spruch der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 haben können, sind sie gemäß § 303 Abs. 4 letzter Satz BAO auch nicht als Wiederaufnahmegründe heranzuziehen. Insgesamt erscheint aber die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2003 und 2004 berechtigt und auch ausreichend begründet. Denn die Ausführungen in den Tz. 1 und 2 des Prüfberichtes allein vermögen schon die Wiederaufnahme zu tragen.

In der Tz. 1 wurde Folgendes ausgeführt:

„Aktivierung Brandschutzmauer“

Die im Rahmen der behördlichen Auflagen vorgeschriebenen und erstmalig zu errichtenden Brandschutzeinrichtungen stellen aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter dar, welche ab Nutzung im Folgewirtschaftsjahr 2004/2005 abschreibbar sind. Die in diesem Zusammenhang im Wj. 2003/2004 direkt über Aufwand (gegen passive Abgrenzungen) geltend gemachten Kosten für eine Brandschutzmauer ([Name Lieferant] € 5.378,16) sind somit gewinnerhöhend zu korrigieren.“

Diese Feststellungen führten somit zu einer Gewinnerhöhung von 5.378,16 EURO betreffend das Jahr 2004.

In der Tz 2 wurde Folgendes ausgeführt:

„Anteilige Betriebskosten Wohnung“

Der dem Eigentümer des Top 12 im Haus in der [Adresse], Herrn Uk DA, für die Dachreparatur anteilig angelastete Kostenanteil wurde bisher im Verhältnis der Nutzfläche ermittelt. Im Zuge der Betriebsprüfung wird dieser Anteil im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes nutzwertbezogen ermittelt, wobei sich eine Differenz von 7.086,16 + Ust. 1.417,23 ergibt, welche auf dem Verrechnungskonto „Gesellschafter Mag. M. DA“ zu erfassen ist. Die Berechnung wurde mit den Unternehmern abgestimmt.“

Diese Feststellungen führten zu einer Gewinnerhöhung von 7.086,16 EURO betreffend das Jahr 2003.

Letztlich blieben diese Feststellungen und die darauf fußenden abgabenrechtlichen Konsequenzen unangefochten.

Nach Ansicht des Senates vermögen diese Feststellungen ausreichend darzutun, welche Tatsachen neu hervorgekommen sind. Der Hinweis im Prüfungsbericht auf die Tz. 1 und 2 im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO lässt nämlich den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (siehe dazu VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327). Dass die dort angeführten Umstände nicht neu hervorgekommen sind, wurde weder von der Bf. aufgezeigt noch ergibt sich dies aus der Aktenlage. Aus den Steuererklärungen betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 und den entsprechenden Jahresabschlüssen konnte das Finanzamt weder entnehmen, dass Aufwendungen für eine Brandschutzmauer sofort abgeschrieben wurden noch, dass bestimmte Betriebskosten nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufgeteilt wurden. Andere mögliche Informationsquellen sind nicht aktenkundig.

Die Auswirkungen dieser Feststellungen können auch nicht als geringfügig eingestuft werden.

Auch wurde die Ermessensübung ausreichend begründet. Dabei ist zu bedenken, dass die Rechtsrichtigkeit in der Regel Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit hat (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 303, Tz. 67). Die üblichen Ausnahmefälle von dieser Regel bilden die Geringfügigkeit der Auswirkungen der Wiederaufnahme und eine Uneinbringlichkeit der festgesetzten Abgaben. Beide Fälle liegen hier nicht vor. Auch andere Ausnahmefälle werden von der Bf. nicht aufgezeigt. Die Bf. meint lediglich, dass die floskelhafte Wiedergabe des Gesetzestextes nicht ausreiche, um das Ermessen zur Wiederaufnahme zu begründen. Dem kann der Senat in diesem Fall nicht folgen, zumal der Bf. keinerlei Umstände aufgezeigt hat, die das (in der Begründung des Ermessens durch das Finanzamt angeführte) Prinzip Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit durchbrechen könnten. Ausdrücklich hält das Finanzamt auch fest, dass die steuerliche Auswirkung der Wiederaufnahme nicht als geringfügig zu betrachten sei. Dem ist selbst bei ausschließlicher Berücksichtigung der Ergebnisse der Tz. 1 und 2 des Prüfberichtes auch zuzustimmen.

Die (als eingebracht anzusehende) Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 war daher als unbegründet abzuweisen.

2) Verdeckte Ausschüttung:

Strittig ist, ob der Verkauf bzw. die Ausübung einer Option auf Erwerb einer von der Bf. geleasten Liegenschaft durch den Gesellschafter der Bf., Mag. Uk DA, im Jahr 2002 eine verdeckte Ausschüttung der Bf. an Mag. Uk DA darstellt oder nicht.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH 30.10.2003, Zl. 99/15/0072).

Das Finanzamt vertritt den Standpunkt, dass eine verdeckte Ausschüttung vorliege, und zwar zunächst mit der Begründung, dass der Übergang der Option im Jahr 1990 auf Mag. Uk DA mangels Erfüllens der Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nicht anzuerkennen sei und deshalb Mag. Uk DA im Jahr 2002 eine Option nicht verkaufen bzw. ausüben habe können. In der Folge änderte das Finanzamt seine Argumentationslinie insofern, als es nunmehr die Auffassung vertritt, dass zwar von einer Übertragung der Option an Herrn Mag. Uk DA im Jahr 1990 auszugehen sein werde, diese Übertragung aber rein gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei und der Vorteil aus dieser Optionsübertragung erst mit Ausübung der Option im Jahr 2002 bei Mag. Uk DA zugeflossen sei.

Die Bf. steht demgegenüber auf dem Standpunkt, dass die Übertragung der Option im Jahr 1990 die Kriterien für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfülle und außerdem Mag. Uk DA mit der Ausübung der Option im Jahr 2002 kein Vorteil zugeflossen sei. Wenn überhaupt, dann sei ihm nämlich im Jahr 1990 mit der Übertragung der Option ein Vorteil erwachsen, weil die Option handelbar gewesen sei. Aber auch dies treffe eigentlich nicht zu, weil die Option damals einen Wert von Null gehabt habe und der Wertzuwachs bis zum Jahr 2002 im Privatvermögen erfolgte. Schließlich sei die Option von der KG übertragen worden.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung. Daher handelt es sich bei diesen Kriterien um keine Tatbestandsanforderungen, sondern es wird bloß das Ergebnis der Beweiswürdigung der Behörde dargestellt (vgl. Doralt/Toifl, EStG, 14. Auflage, § 2 Tz 160f und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Senat ist mit dem Finanzamt einer Meinung, dass durch das Schreiben aus dem Jahr 1990, mit dem der Leasinggeberin angezeigt wurde, dass Mag. Uk DA die Haftung aus dem Leasingvertrag übernommen habe und ihm daher die Option auf den Erwerb der geleasten Liegenschaft übertragen wurde, ausreichend bewiesen ist, dass diese Übertragung der Option tatsächlich erfolgt ist. Aus diesem Grund erscheint die Annahme einer verdeckten Ausschüttung mit dem Argument, dass Mag. Uk DA gar keine Option besessen habe, die er im Jahr 2002 ausüben bzw. der Bf. verkaufen hätte können, unrichtig.

Das Finanzamt stellt die Fremdüblichkeit dieser Vereinbarung in Frage, und zwar zunächst zur Begründung der Auffassung, dass die Vereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen sei und in der Folge zur Stützung der Auffassung, dass die (erwiesene) Übertragung der Option im Jahr 1990 aus rein gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt sei, was wiederum dazu führe, dass eine Vorteilsgewährung mit der Ausübung der Option im Jahr 2002 stattgefunden habe.

Nach Ansicht des Senates lässt sich nicht mit der notwendigen Gewissheit sagen, dass zwischen der Haftungsübernahme und der Übertragung der Option im Jahr 1990 eine (erhebliche) Divergenz bestanden hat. Die Bf. stellt dar, dass der Wert der Option aus der Sicht des Jahres 1990 mit Null zu bemessen gewesen sei, weil der (mit einer Fremden abgeschlossene) Leasingvertrag den Restwert mit dem voraussichtlichen Verkehrswert der Liegenschaft bemessen habe. Dem Wert der Haftungsübernahme sei aber die Chance auf Wertsteigerung der Option gegenüberzustellen gewesen. Genau habe dies aber nicht gerechnet werden können.

Diesen Ausführungen schließt sich der Senat im Wesentlichen an. Der Versuch des Finanzamtes in seiner Stellungnahme zur Beschwerde wie auch der Versuch des Senates in der mündlichen Verhandlung, eine Schätzung des Wertes der Haftung und der Option im Jahr 1990 vorzunehmen, um so ein allfälliges Missverhältnis aufzuzeigen bzw. zu überprüfen, scheitert letztlich daran, dass sich aus dem Wert der Option im Jahr 2002 der Wert der Option im Jahr 1990 (nach den Verhältnissen im Jahr 1990) nicht schlüssig rückrechnen lässt. Nur wenn im Jahr 1990 schon absehbar gewesen wäre, dass und in welcher Höhe der Wert der Liegenschaft den Restwert laut Leasingvertrag übersteigen würde, wäre eine Bestimmung des Wertes der Option im Jahr 1990 sachgerecht.

In der mündlichen Verhandlung wurde der Versuch unternommen, den Wert der Haftung im Jahr 1990 im Schätzungswege zu ermitteln. Der Ansatz einer Haftungsprämie von 1,5% unter Berücksichtigung einer Summe der Leasingraten von rund 5 Mio. ATS und des Umstandes, dass die Leasingraten durch Bezahlung laufend gesunken sind, ergab einen Betrag von 35.000,00 ATS. Es erscheint nun nicht ausgeschlossen, dass eine Chance auf Wertsteigerung der Option im Jahr 1990 in etwa diesem Betrag entsprechen könnte. Die in der mündlichen Verhandlung weiters angestellte Berechnung des Verkehrswertes der Liegenschaft am Ende des Leasingvertrages im Jahr 2002 unter Annahme eines (nicht dem Leasingvertrag zu Grunde gelegten) Afa-Satzes von 2,5% mit 3.388.000,00 ATS und damit einer Differenz zum kalkulierten Restwert von 443.000,00 ATS ergibt letztlich

auch keine taugliche Grundlage für die Bemessung des Wertes des Optionsrechtes im Jahr 1990. Das Vorbringen der Bf., dass bei der Kalkulation des Restwertes bei Leasingverträgen als Restwert der Verkehrswert der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Ablaufes des Leasingvertrages herangezogen werde, und als Verkehrswert, da sich der künftige Verkehrswert einer Liegenschaft nicht schätzen lasse, üblicherweise der Buchwert angesetzt werde, ist nämlich nicht von der Hand zu weisen. Das Finanzamt hält dem entgegen, dass es sich bei der Regelung in den Einkommensteuerrichtlinien, wonach das Leasinggut bei Teilamortisations-Leasingverträgen dem Leasingnehmer zuzurechnen sei, wenn der Restwert vom Verkehrswert erheblich abweiche, bloß um eine reine Zurechnungsvorschrift handle, die den Verkehrswert und den Buchwert gleichsetze. Dem ist entgegenzuhalten, dass es ganz allgemein nach den Gewinnermittlungsvorschriften zulässig ist, bis zum Beweis des Gegenteiles zu vermuten, dass der Buchwert eines Wirtschaftsgutes seinem Verkehrswert entspricht (und somit kein Wertberichtigungsbedarf in den Büchern besteht). Überdies wird davon auszugehen sein, dass dieser zwischen Fremden abgeschlossene Leasingvertrag auch fremdüblich kalkuliert wurde.

Es springt zwar ins Auge, dass die Option 12 Jahre nach ihrer Einräumung einen (von den Parteien ausdrücklich außer Streit gestellten) Wert von rund 590.000,00 EURO gehabt hat. Daraus nun einen Wert der Option auf das Jahr 1990 zurückzurechnen erscheint aber problematisch und wurde auch vom Finanzamt nicht vorgenommen. Das Finanzamt ging bei seiner Wertgegenüberstellung vom Wert der Option im Jahr 2002 aus, was aber von vornherein nicht sachgerecht erscheint. Maßgeblich können nur die Verhältnisse im Jahr 1990 sein. Im Jahr 1990 stand der Optionseinräumung jedenfalls dem Grunde nach eine Gegenleistung in Form der Haftungsübernahme gegenüber.

Der Einwand des Finanzamtes, dass ein fremder Dritter dieses Geschäft nicht abgeschlossen hätte, weil das Optionsrecht durch das Vorkaufsrecht von Ti DA blockiert worden sei und somit die Haftung für den Leasingvertrag ohne Gegenleistung eingegangen worden sei, erscheint letztlich auch unbegründet. Denn das Vorkaufsrecht war nach der unbestrittenen Aktenlage bis zum 31.1.2002 befristet, sodass zumindest eine Ausübung der unbefristeten Option nach Ablauf der Grundmietzeit (Ende 2001) offenbar nicht behindert gewesen wäre und es letztlich auch nicht war. Nach dem unwidersprochen gebliebenen Beschwerdevorbringen musste der nach Verkauf bzw. Ausübung der Option im Jahr 2002 abgeschlossene Kaufvertrag betreffend die gegenständliche Liegenschaft der Vorkaufsberechtigten gar nicht mehr vorgelegt werden, weil das Vorkaufsrecht bereits erloschen war. Im zwischen der Leasinggeberin und der Bf. sowie Mag. Uk DA abgeschlossenen Kaufvertrag vom April 2002 findet sich der Hinweis, dass die Liegenschaft mit einem Vorkaufsrecht bis 31.1.2002 für Ti DA belastet, dieses Vorkaufsrecht aber infolge Zeitablaufes hinfällig sei.

Wenn das Finanzamt weiter anführt, dass die Vereinbarung im Jahr 1990 auch keinen klaren und eindeutigen Inhalt habe, weil nicht klar sei, was bei Schlagendwerden der Haftung geschehen wäre, dann ist dem entgegenzuhalten, dass diesfalls wohl die gesetzlich vorgesehenen Folgen eingetreten wären (die im Einzelnen auch nicht

vertraglich festgelegt sein müssen) und sich Mag. Uk DA bei der Bf. hätte regressieren können.

Nach all dem erscheinen die Fakten nicht ausreichend, die Vereinbarung aus dem Jahr 1990 steuerlich nicht anzuerkennen. Auch gibt es keine ausreichende Handhabe, anzunehmen, dass die Übertragung der Option im Jahr 1990 rein gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen ist. Somit gehen schon deshalb die daran anknüpfenden Überlegungen des Finanzamtes, dass die gesellschaftsrechtlich veranlasste, im Jahr 1990 erfolgte Einräumung des Optionsrechtes im Jahr 2002 zum Zufluss einer der Kapitalertragsteuer unterliegenden Zuwendung führe, ins Leere.

Schließlich erscheint dem Senat aber folgender Umstand zu Gunsten des Standpunktes der Bf. ausschlaggebend:

Wenn die Übertragung der Option im Jahr 1990 an Mag. Uk DA tatsächlich erfolgt ist (wovon auch das Finanzamt ausgeht) und somit der Verkauf der Option an die Bf. (betreffend die Top 1 bis 11 und 13) sowie die Ausübung der Option (betreffend die Top 12) im Jahr 2002 (beides zu einem unbestrittenen fremdüblichen Preis) durch diesen rechtlich und faktisch möglich gewesen ist, dann kann der maßgebliche Akt einer allfälligen Vorteilszuwendung nur in der Übertragung der Option im Jahr 1990 gelegen sein. Diese Übertragung wurde aber nach der Aktenlage nicht von einer Körperschaft sondern von der der Bf. rechtlich vorangegangenen KG vorgenommen. Als verdeckte Ausschüttungen können aber nur Zuwendungen von Körperschaften angesehen werden (vgl. z.B. VwGH 30.10.2003, 99/15/0072) und somit nicht Zuwendungen von Personengesellschaften, wie die KG eine ist. Die Bf. führt im Beschwerdeverfahren wiederholt an, dass die Option im Jahr 1990 von der KG übertragen worden sei. Im Zuge der Außenprüfung ging auch das Finanzamt von einer Übertragung der Option von der KG an Uk DA aus (vgl. den Bericht über die Außenprüfung, Seite 5). Auch in der mündlichen Verhandlung erklärte das Finanzamt nochmals ausdrücklich, dass die KG die Übertragung der Option gemacht habe. Zwar ist es richtig, dass der genaue Zeitpunkt des Abschlusses der mündlichen Vereinbarung zur Übertragung der Option im Jahr 1990 nicht feststeht, doch ist für den Senat angesichts des weit Zurückliegens der maßgeblichen Vorgänge entscheidend, dass das aktenkundige und unbestrittene Schreiben, mit dem der Leasinggeberin die Übertragung der Option bekannt gegeben wurde, noch von der KG abgefasst wurde. Der vorliegende Sacheinbringungsvertrag und die entsprechende Einbringungsbilanz stehen dem nicht entgegen. Obgleich im Sacheinbringungsvertrag dargelegt wird, dass die Einbringung mit allen Rechten und Pflichten auf Basis der Schlussbilanz der KG zum 31.1.1990 erfolgt und dass auch in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungskosten nicht erfasste Rechte und Pflichten des Unternehmens der KG übertragen werden, so steht dies doch mangels eindeutiger Anführung der Rechte und Pflichten dem Umstand nicht entgegen, dass das Optionsrecht bereits vorher bzw. im Zuge dessen von der KG an Mag. Uk DA übertragen wurde. In der betreffenden Schlussbilanz der KG scheint jedenfalls ein Optionsrecht auf Erwerb der geleasten Liegenschaft nicht auf.

Es war daher der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 und gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 Folge zu geben. Der Bescheid betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 war ersatzlos aufzuheben. Für die Körperschaftsteuer der Jahre 2003 und 2004 ergeben sich folgende Änderungen:

2003:

Bilanzgewinn/Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen laut FA von 275.263,11 EURO abzüglich 175.457,72 EURO abzüglich 6.844,02 EURO ergibt Bilanzgewinn/Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen lt. BFG von 92.961,37 EURO.

2004:

Bilanzgewinn/Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen laut FA von 190.355,32 EURO abzüglich 6.844,00 EURO ergibt Bilanzgewinn/Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen lt. BFG von 183.511,32 EURO.

Anspruchszinsen:

Hinsichtlich der Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2003 und 2004 ist Folgendes auszuführen: Ein Anspruchszinsenbescheid ist an die im Spruch des zugrundeliegenden Abgabenbescheides ausgewiesene Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebliche Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der maßgebliche Körperschaftsteuerbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem neuen Anspruchszinsenbescheid Rechnung getragen (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 205, Tz 34f). Im gegenständlichen Fall hat die Bf. ihre Beschwerde gegen diese Anspruchszinsenbescheide lediglich mit der Rechtswidrigkeit der zugrundeliegenden Körperschaftsteuerbescheide begründet. Da –wie oben ausgeführt – eine Anfechtung allein aus diesem Grund nicht möglich ist, waren diese Beschwerden als unbegründet abzuweisen. Soweit mit dem gegenständlichen Erkenntnis die Körperschaftsteuervorschreibungen für die Jahre 2003 und 2004 geändert werden, werden neue Anspruchszinsenbescheide zu ergehen haben, mit denen die Anspruchszinsen der geänderten Körperschaftsteuervorschreibung angepasst werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 es zu der vorliegenden Fallkonstellation noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt, war die Revision als zulässig anzusehen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Juni 2016