

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde der AB***GmbH, vertreten durch StB***GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes*** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2006 und Körperschaftsteuer 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2006 wird Folge gegeben .

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2006 wird ersatzlos aufgehoben.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2006 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Eine ordentliche Revision nach Art 133 Abs 4 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

In der Bilanz der beschwerdeführenden GmbH (Bf) zum 31.12.2006 war ein abnutzbares Wirtschaftsgut "Optionsrechte" mit 1.800.000,00 Euro aktiviert worden. Unter Zugrundelegung einer fünfjährigen Nutzungsdauer waren für das Jahr 2006 Euro 180.000,00 als Absetzung für Abnutzung abgeschrieben worden (Halbjahresabschreibung). Der Aktivierung basierte auf einer am 18.10.2006 von der AB***GmbH_CoKG mit den Herren C*** und D*** (Optionsberechtigte) abgeschlossenen Vereinbarung über die Übertragung von Kaufoptionen, wonach die Optionsberechtigten ein ihnen gemeinsam zustehendes Optionsrecht an die Bf gegen die Zahlung eines Kaufpreises iHv 1.800.000,00 Euro abgetreten haben.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Aktivierung der Optionsrechte zu Unrecht erfolgt sei. Die beiden Optionsberechtigten seien Kommanditisten der KG gewesen, welche rückwirkend mit 31.12.1996 in die heutige Bf eingebracht worden sei. Anteilsinhaber der Bf seien nunmehr die XC*** Privatstiftung, sowie die YD*** Privatstiftung. Die beiden Begünstigten der Privatstiftungen C*** und D*** besäßen Lenkungs-, Entscheidungs- Herrschaftsgewalt wie ein Eigentümer. Das Markenrecht sei

im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf geschaffen worden. Eigentümer hätten auf die der Körperschaft gehörenden Werte weder ein unmittelbares Zugriffsrecht noch einen unmittelbaren Anspruch. Der Erwerb von der Agentur und der gleichzeitige Verkauf des Markenrechtes durch C*** und D*** an die Bf und die Zahlung (= Entnahme) von 1.800.000,00 Euro – der Betrag entspreche dem "Kaufpreis Option" Markenrecht E*** laut Berechnungsblatt – führe zu einer verdeckten Ausschüttung, die bei den beiden Begünstigten der Besitzerstiftungen (C*** und D***) zu erfassen seien.

In ihrer auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gerichteten Berufung beantragte die Bf, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2006 vermindert um die angeblich verdeckte Ausschüttung iHv 1.800.000,00 Euro, somit mit einem Betrag von 1.088.201,55 festzusetzen. Gegenstand der von der Betriebsprüfung aus steuerlicher Sicht nicht anerkannten Vereinbarung vom 18.10.2006 stelle nicht ein Markenrecht, sondern vielmehr das seit dem Jahr 1997 bestehende Optionsrecht auf Erwerb der Markenrechte dar, das ein für sich eigenständiges, vom Markenrecht zu trennendes Wirtschaftsgut sei. Ein Optionsrecht sei kein durch den Optionsgeber selbst geschaffenes Wirtschaftsgut. Es handle sich somit um den entgeltlichen Erwerb eines Wirtschaftsgutes, welches durch die Begründung des Optionsrechtes entstanden sei und sei somit zu den Anschaffungskosten zu aktivieren gewesen. Der Verweis auf das Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände würde demzufolge ins Leere gehen.

Eine verdeckte Ausschüttung würde nicht vorliegen. Grundsätzlich seien eine Körperschaft selbst und ihre Anteilseigner als eigenständige Rechts- und Vermögenssubjekte zu behandeln, sodass zwischen diesen Subjekten bestehende Rechtsbeziehungen prinzipiell anzuerkennen seien. Die Grenzen der vertraglichen Anerkennung von schuldrechtlichen Rechtsbeziehungen zu Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen würden durch den Fremdvergleichsgrundsatz bzw dem Institut der verdeckten Ausschüttung gezogen. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine schriftliche Vereinbarung, welche einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und welche mit jedem entsprechenden Optionsinhaber unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Neben den sonstigen Bestimmungen sei der Kaufpreis für das Optionsrecht aus dem marktseitig abgeleiteten Preis/Wert der Markenrechte abzüglich des Optionsausübungspreises abgeleitet worden. Es sei auch darauf zu verweisen, dass der Bf durch den entgeltlichen Erwerb der Optionsrechte die vollen unbeschränkten Markenrechte an der Marke E*** zustehen würden. Ein Verkauf der Markenrechte an die F**** Reg Gen mbH wäre ohne den entsprechenden Erwerb der Optionsrechte nicht möglich gewesen. Dem aufgewendeten Kaufpreis von 1,8 Mio Euro seien binnen weniger Wochen Erlöse aus dem Verkauf der Markenrechte für den räumlichen Bereich Z*** iHv 1,2 Mio Euro gegenübergestanden. Darüberhinaus habe sich die Bf auch die laufenden Lizenzeinnahmen für die vom Verkauf nicht betroffenen Länder sowie deren allfällige Verkaufserlöse in vollem Umfang gesichert.

Das vorliegende Rechtsgeschäft entspreche jedenfalls den Anforderungen, sowohl in formaler als auch in betraglicher Hinsicht, welche an Vereinbarungen zwischen

nahe Angehörige gestellt würden. Darüber hinaus stünde die Bf im Eigentum von zwei Privatstiftungen, auf welche weder C*** noch D*** Lenkungs-, Entscheidungs- und Herrschaftsgewalt wie ein Eigentümer besäßen, zumal diese Funktion in den fraglichen Stiftungen dem unabhängigen Stiftungsvorstand zukomme, sodass den beiden (C*** und D***) weder eine direkte Gesellschafterstellung noch eine gesellschafterähnliche Stellung zukomme. Auch das geforderte subjektive und objektive Tatbild sei nicht gegeben, da die gegenständliche Vereinbarung der geprüften Körperschaft über das klassische Agenturgeschäft hinaus zusätzliche Ertragschancen aus der Verwertung der Lizenzrechte ermöglichen würde, sodass eine Bereicherung zu Lasten der Körperschaft und auch ein darauf gerichteter Willensentschluss nicht vorliegen könnten. Da die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hinsichtlich der konkret in Frage stehenden Vereinbarung über die Übertragung von Kaufoptionen keinesfalls als erfüllt angesehen werden könnten, sei die Subsumtion der Vereinbarung unter den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG keinesfalls gerechtfertigt, sondern es liege vielmehr eine von jeder gesellschaftsrechtlichen Veranlassung losgelöste, auch steuerlich anzuerkennende, rechtsgeschäftliche Vereinbarung vor. Abgesehen davon, dass nach Ansicht der Bf eindeutig ein, auch steuerlich anzuerkennendes Rechtsgeschäft zugrunde liege, müsse auch auf die Höhe der Feststellung der Betriebsprüfung eingegangen werden. Das Institut der verdeckten Ausschüttung würde auf Ebene der Körperschaft darauf abzielen, die gewinnwirksamen Aufwendungen einer allfälligen verdeckten Ausschüttung zu neutralisieren, und zwar zeitlich in jenem Gewinnermittlungszeitraum, in welchem das Einkommen beeinflusst worden sei. Im konkreten Fall sei in der Bilanz das Optionsrecht mit 1,8 Mio Euro unter Zugrundelegung einer fünfjährigen Nutzungsdauer aktiviert worden. Als Abschreibung sei eine Halbjahresabschreibung in Höhe von 180.000,00 Euro gewinnmindernd geltend gemacht worden. Eine Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns der Bf im Jahr 2006 aus dem Titel "Optionsrechte" könne wenn überhaupt nur im Ausmaß der gewinnmindernd geltend gemachten Abschreibung (180.000,00 Euro) vorgenommen werden.

In der Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüferin ergänzend im Wesentlichen aus, es sei für die Feststellungen der Betriebsprüfung nicht entscheidend gewesen, ob es das Optionsrecht die Marke zu erwerben überhaupt geben könne. Im Berechnungsblatt "Wertermittlung Lizenzgebühr/Option" sei der so bezeichnete Optionsausübungspreis iHv 72.672,83 Euro in Abzug gebracht worden, wobei sodann der "Kaufpreis Option" mit 1.800.000,00 Euro ausgewiesen werde. Dieser Betrag werde als Optionsrecht in der Bilanz 2006 gegen Verrechnungskonten aktiviert. Dabei handle es sich aber um die Wort- und Bildmarke E*** , also das Markenrecht, welches der F**** Reg Gen mbH von der Bf um 1.200.000,00 Euro übertragen worden sei. Die restlichen 800.000,00 Euro würden Markenrechte für W*** und V*** betreffen. Auf dieses in der Bf geschaffene unkörperliche Wirtschaftsgut Markenrecht hätten C*** und D*** kein unmittelbares Zugriffsrecht. Entscheidend für die Feststellung der Betriebsprüfung sei gewesen, dass durch die Absetzung für Abnutzung bzw Absetzung des Restbuchwertes und Auszahlung

des Betrages an C*** und D*** über das Verrechnungskonto der Verkaufserlös Markenrechte der Besteuerung entzogen werde.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung führte die Bf ua aus, der Erwerb des Optionsrechts sei unter Bedingungen, welche dritten Personen ebenfalls gewährt worden wären, erfolgt. Der wesentliche Faktor für die Wertermittlung einer Option bestünde in der Differenz zwischen Optionsausübungspreis (im vorliegenden Fall ATS 1.000.000,00) und dem Wert des zugrunde liegenden Basiswertes. Unbedingt eingeräumte und frei veräußerbare Optionsrechte stellten eigenständige Wirtschaftsgüter dar. Im vorliegenden Fall sei zwischen dem Optionsrecht und dem Markenrecht selbst zu unterscheiden sei. Aus der Tatsache, dass der Wert des Markenrechtes als ein Bestimmungsfaktor in die Ermittlung des Wertes des Optionsrechts einfließe, könne nicht der Schluss gezogen werden, dass nicht das Optionsrecht, sondern das Markenrecht selbst veräußert worden sei. Aus der Tatsache, dass es sich beim Optionsrecht um ein selbständiges Wirtschaftsgut handle, folge, dass die Aktivierung des Kaufpreises für das Optionsrecht nicht einen Fall des Aktivierungsverbotes von selbst hergestellten Wirtschaftsgütern darstelle, sondern es sich um die Anschaffung des Wirtschaftsgutes Optionsrecht handle.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Bf ist eine in der Rechtsform der GmbH geführte Werbeagentur, deren Anteilsinhaber zwei Privatstiftungen (XC*** Privatstiftung, YD*** Privatstiftung) sind. Stifter und Begünstigte der Stiftungen sind c*** C*** (XC*** Privatstiftung) bzw d*** D*** (YD*** Privatstiftung). Im Vorstand der Stiftungen sind jeweils von C*** und D*** verschiedene Personen. Geschäftsführer der Bf ist c*** C***.

Strittig ist die Beurteilung eines Betrages von 1,8 Mio Euro als verdeckte Ausschüttung im Jahr 2006 durch die Betriebsprüfung an die beiden Begünstigten der zwei anteilsinhabenden Privatstiftungen.

Die Bf war im Jahr 2006 Inhaberin der Markenrechte an der Marke E*** (zu AM RegNr123*** und zu AM RegNr456*** beim österreichischen Patentamt registriert). Im Jahr 2006 hat die Bf ein Optionsrecht (auf den Erwerb des Markenrechtes der Marke E***), um 1,8 Mio Euro von C*** und D*** abgelöst (Vereinbarung vom 18.10.2006, Arbeitsbogen der BP, Heft 2 von 3, Seite 392f). Durch dieses Rechtsgeschäft sind Optionsberechtigter und Optionsverpflichteter zusammengefallen und ist das, den Optionsberechtigten seit einer Vereinbarung vom 14.3.1997 (Arbeitsbogen der BP, Heft 2 von 3, Seite 388ff) zustehende Optionsrecht (die Marke E*** von der Bf um den Betrag von 1 Mio ATS, umgerechnet 72.672,83 Euro, von der Bf zu erwerben) im Wirtschaftsgut Markenrecht aufgegangen. Der Kaufpreis ist jeweils zur Hälfte auf die beiden Optionsberechtigten entfallen und vertragskonform bezahlt worden, dh im Jahr 2006 wurde ein Betrag von 1 Mio Euro und im Jahr 2007 ein Betrag von 800.000,00 Euro entrichtet. Der Ablöse-/Rückkaufpreis des Optionsrechts war der Höhe nach angemessen.

Im Jahr 2006 ist die Firma F**** reg GenmbH an die Bf mit der Absicht herangetreten, die Markenrechte E*** zur Nutzung räumlich beschränkt auf Z*** zu erwerben. Mit Vertrag (Vereinbarung) vom 13.11.2006 (Arbeitsbogen der BP, Heft 2 von 3, Seite 394ff) wurde dieser Teil der Markenrechte von der Bf an die F**** reg GenmbH mit Wirksamkeit ab 1.1.2007 um 1,2 Mio Euro verkauft. Der Kaufpreis ist angemessen.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Unterlagen/Beweismittel, sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellung, dass ein Optionsrecht bestanden hat, ergibt sich aus nachstehenden Erwägungen:

Eine Option ist ein Vertrag, durch den einem Vertragsteil das Recht eingeräumt wird, ein inhaltlich bereits festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen (OGH vom 29.8.1994, 1 Ob 585/94). Unter einer Option ist ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht zu verstehen, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (vgl VwGH vom 24.6.2010, 2010/16/0053). Im Optionsvertrag wird bereits Konsens über den Inhalt des künftigen Vertrages erzielt. Der Optionsberechtigte kann am vorher vereinbarten Inhalt des künftigen Vertrages nichts mehr ändern.

Für die Beurteilung, ob ein Optionsvertrag zustande gekommen ist, oder andernfalls eine freiwillige Zuwendung vorliegt, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages maßgebend, also die Verhältnisse zum 14. März 1997. Am 14. März 1997 wurde eine schriftliche Vereinbarung zwischen der D*** & Comp Bf**** & Co KG und ihren beiden Kommanditisten (C*** und D***) als Berechtigte abgeschlossen. Der Inhalt, der im Wesentlichen den Optionsberechtigten das Recht einräumt, die Markenrechte an der Marke E*** zu einem Preis von 1 Mio ATS zu erwerben, wobei die Option für die Dauer von 20 Jahren abgeschlossen und erstmals nach 10 Jahren ab Unterfertigung der Vereinbarung ausgeübt werden darf, entspricht üblichen Optionsvereinbarungen und weist sowohl formal als auch inhaltlich alle für eine Option wesentlichen Vertragsbestandteile (Vertragsparteien, Kaufpreis, Zeitraum der Inanspruchnahme...) auf. Es gibt keinerlei Anhaltspunkt dafür, an der Gültigkeit und Richtigkeit der Vereinbarung zu zweifeln (so ist zB die Vereinbarung auf Geschäftspapier der KG geschrieben) und wurden auch von der Betriebsprüfung keine derartigen Feststellungen getroffen. Im gegenständlichen Fall haben die beiden Optionsberechtigten an der geistigen Schöpfung einer Figur*** entscheidend mitgewirkt und waren daher Miturheber und hätten schon 1997 urheberrechtliche Ansprüche gegenüber Dritten gehabt. Zu diesem Zeitpunkt war die Figur*** /die Idee E*** noch nicht Inhalt einer Werbung, noch zur Marke gediehen. Die Markenentwicklung und dementsprechend die Entwicklung des Wertes war 1997 nicht absehbar. Ein klares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zum Zeitpunkt der Vereinbarung im Jahr 1997 kann nicht gesehen werden. Es ist bei diesen Gegebenheiten daher nicht von der Hand zu weisen, dass die Optionsgeberin – immer vom Zeitpunkt des Abschlusses der Optionsvereinbarung – von den Gedanken geleitet

wurde, die sich durch die Verwendung der Figur*** E*** bietende Möglichkeit eines einheitlichen Auftretens zu nutzen und andererseits nicht durch zukünftig mögliche urheberrechtliche Ansprüche einer unvorhersehbarer Kostenbelastung ausgesetzt zu sein. Die Optionsvereinbarung ist daher im Jahr 1997 gültig zustande gekommen und hat im Jahr 2006 daher eine Option auf Erwerb der Markenrechte bestanden, die C*** und D*** zugestanden ist.

Die Angemessenheit des Ablöse-/Rückkaufwertes des Optionsrechtes im Jahr 2006 ergibt sich einerseits aus dem marktseitig abgeleiteten Preis der Markenrechte im Jahr 2007 (abzüglich des Optionsausübungspreises). Andererseits hat die Bf in den Jahren von 2002 bis 2006 insgesamt zwischen ca 320.000,00 Euro und 400.000,00 Euro jährlich an Lizenzgebühren erzielt. Der Anteil, der auf die Nutzung der Marke für den Bereich Z*** entfällt, kann zwar nicht genau festgestellt werden. Dass aber von den jährlichen Lizenzgebühren, wie von der Bf angegeben 200.000,00 Euro auf die Nutzung der Marke für den Bereich Z*** entfallen sind, erscheint für eine Marke mit einem Bekanntheitsgrad wie E*** als durchaus realistisch. Die diesbezüglichen Ausführungen und Berechnungen der Beschwerdeführerin sind glaubhaft und schlüssig nachvollziehbar (vgl zB die Ausführungen in der Berufung, Arbeitsbogen der BP, Heft 1 von 3, Seite 14f).

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 4 Abs 1 EStG darf für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Im vorliegenden Fall ist im Gegensatz zur Annahme der Betriebsprüfung, nicht von der Aktivierung eines selbst geschaffenen Wirtschaftsgutes Markenrechte auszugehen. Es handelt sich vielmehr um die Aktivierung des entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgutes "Optionsrecht", das im Markenrecht aufgegangen ist. Wenn, wie festgestellt wurde, das Optionsrecht als eigenständiges Recht bestanden hat, konnte es auch entgeltlich erworben werden. Für die steuerliche Anerkennung des Erwerbsvorganges ist im Fall einer schuldrechtlichen Rechtsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin (GmbH) und ihr nahestehenden Personen zu untersuchen, ob diese Rechtsbeziehung einem Fremdvergleich standhält und ob uU eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen ist.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen an die, an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Die Frage der Anerkennung rechtsgeschäftlicher Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und nahestehenden Personen ist an den Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Demnach müssen derartige Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Im vorliegenden Fall der Übertragung einer Kaufoption existiert eine schriftliche Vereinbarung

vom 18. Oktober 2006, die sowohl nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt als auch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat. Sie lautet:

*"Vereinbarung abgeschlossen am unten bezeichneten Tage zwischen der Bf einerseits und C*** und D*** andererseits wie folgt:*

- 1. D*** und C*** sind aufgrund einer am 14.3.1997 abgeschlossenen Vereinbarung berechtigt, die Markenrechte an der Marke ... zu einem Preis von ATS 1.000.000,00 ... selbst zu erwerben oder einen Erwerber zu benennen.*
- 2. D*** und C*** treten einvernehmlich das ihnen gemeinsam zustehende Optionsrecht mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten an die ... Bf ... ab und diese erwirbt und übernimmt dieses Optionsrecht.*
- 3. Als Preis für die Übertragung des Optionsrechts wird einvernehmlich EUR 1.800.000,00 ... vereinbart, wovon auf Jeweils die Hälfte, also EUR 900.000,00 ... entfallen.*
- 4. Das Entgelt ist wie folgt zur Zahlung fällig ...*
- 5. ...*
- 6. ..."*

Bleibt noch die Frage der Fremdüblichkeit zu prüfen. Der Beschwerdeführerin hatte im Jahr 2006 ein Angebot, das Markenrecht für Z*** zu verkaufen. Der zu erzielende Preis hat sich mit 1.200.000,00 abgezeichnet und konnte letztendlich auch realisiert werden. Der Kaufpreis entspricht der Höhe nach dem Sechsfachen der jährlich erzielten Lizenzgebühren (200.000,00 Euro), die die Agentur aus der Nutzung der Marken für den Raum Z*** erzielen konnte. Die Markenrechte konnte die Beschwerdeführerin allerdings aufgrund des bestehenden Optionsrechts nicht weiterverkaufen und hatte daher nur die Möglichkeit, entweder das Optionsrecht zurückzukaufen, oder die Veräußerung der Markenrechte den Optionsberechtigten zu überlassen. Dass die Optionsberechtigten unter diesen Voraussetzungen das Optionsrecht nur zu einem entsprechenden Preis zu verkaufen bereit gewesen waren, ist naheliegend und aus wirtschaftlicher Sicht fast zwingend. Es wäre ihnen offen gestanden, die Option zu ziehen und die Markenrechte selbst zu verkaufen. Jedenfalls kann davon ausgegangen werden, dass auch jeder fremde Dritte die Option zu den Bedingungen an die Beschwerdeführerin verkauft hätte. Die Vereinbarung über den Erwerb des Optionsrechts durch die Beschwerdeführerin hält daher einem Fremdvergleich stand. Ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt oder nicht hängt weiters davon ab, ob die Vorteilszuwendung an einen Empfänger mit unmittelbarer oder mittelbarer Eigentums- oder Nahebeziehung zur Körperschaft erfolgt ist, dass der Empfänger zu Lasten der Körperschaft bereichert wurde und dass eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung vorgelegen ist. Eigentümer der Beschwerdeführerin sind zwei Stiftungen mit einem jeweils dreiköpfigen Stiftungsvorstand, denen weder C*** noch D*** angehören. Es ist weder eine unmittelbare noch eine mittelbare Eigentümerstellung gegeben. Eine sonstige Lenkungs-, Entscheidungs- und Herrschaftsgewalt wie ein Eigentümer konnte nicht festgestellt werden ist allerdings auch nicht entscheidungsrelevant, da, wie auch in der Beschwerde ausgeführt wird, für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an einen wie immer gearteten Machthaber

einer Körperschaft nicht möglich ist (vgl zB UFS vom 4.1.2008, RV/1035-L/06; VwGH vom 9.9.2007, 2004/13/0108). Voraussetzung für eine allenfalls vorliegende freigebige auf eine Vorteilsgewährung gerichtete Zuwendung wäre, dass der Zuwendende in der Absicht handelt, den, dem er zuwendet, zu bereichern. Der Zuwendende muss sich bewusst sein, dass er eine freiwillige, unentgeltliche Zuwendung macht, die zu seinen Lasten geht und den Empfänger bereichert. Der Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit ist dann gegeben, wenn der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein, noch für seine Leistung eine adäquate Gegenleistung zu erhalten. Ein etwaiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss bereits am Tage des Vertragsabschlusses klar erkennbar sein (VwGH vom 16.3.1967, 1689/66). Es liegt daher eine rechtsgültige Vereinbarung über den (Rück)erwerb einer Kaufoption vor, die auch einem Fremdvergleich standhält. Die entsprechenden Zahlungen und Erfolgsauswirkungen resultieren aus einem steuerlich anzuerkennenden Rechtsgeschäft, eine Bereicherung der Herren C*** und D*** zu Lasten der Beschwerdeführerin ist nicht gegeben.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua in 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. Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme lediglich auf die Feststellung der Betriebsprüfung über die verdeckte Ausschüttung. Wie bereits oben ausgeführt, erweist sich diese Feststellung als unzutreffend. Ein anderer Wiederaufnahmegrund ist auch im Betriebsprüfungsverfahren nicht hervorgekommen. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2006 erweist sich daher als berechtigt und der Wiederaufnahmebescheid war ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (Ritz, BAO 5. Aufl, § 308 Tz 8 mwN). Das Verfahren tritt wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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. Ob ein Optionsrecht existiert und eingelöst wird sind Tatfragen. Dass ein Optionsrecht ein frei veräußerbares eigenständiges Wirtschaftsgut ist, und damit die entscheidungswesentliche Rechtsfrage, entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 22. Dezember 2015