

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter VS und die weiteren Senatsmitglieder BS, LR1 und LR2 im Beisein der Schriftführerin SCH in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch SteuerlVertreter, über die Beschwerde vom 06.08.2007 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 09.07.2007 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer 2002 in der Sitzung am 30.4.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (Bf.), eine KG, schloss mit einer Leasinggesellschaft einen Leasingvertrag (sale and lease back) über eine Betriebsliegenschaft (bebautes Grundstück) ab. Der Vertrag wurde am 14. bzw. 21. Dezember 1989 unterschrieben und konnte von der Leasingnehmerin frühestens nach Ablauf von 12 Jahren gekündigt werden. Im Leasingvertrag war vereinbart, dass die Leasingnehmerin berechtigt sei, den Leasinggegenstand nach Ablauf dieser 12 Jahre zum kalkulierten Restwert zu erwerben. Mit Schreiben vom "90-02-08" teilte die KG der Leasinggeberin mit, dass sie in eine GmbH (die Beschwerdeführerin) eingebracht worden sei und S, ein Gesellschafter der Bf., die Haftung für den gesamten Leasingvertrag übernommen hat und daher die Option auf Erwerb der Liegenschaft auf S übertragen wurde. Im Jahr 2002 hat S sein Optionsrecht an der zwischenzeitlich parifizierten (bebauten) Liegenschaft, ausgenommen das von ihm selbst bewohnte Top 12, an die Leasingnehmerin (zurück)abgetreten. Als Abtretungspreis wurden 414.235,15 EUR vereinbart und von der Bf. an S bezahlt. Mit Kaufvertrag vom 7. Mai 2002 hat die Leasinggeberin 778/1021 Miteigentumsanteile an die Bf. (Kaufpreis 163.062,98 EUR) und 243/1021 Miteigentumsanteile (Top 12) an S (Kaufpreis 50.931,05 EUR) verkauft. Durch diesen Kauf wurde die Bf. (als Rechtsnachfolgerin der KG) - wie vor dem Abschluss des Leasingvertrages - wieder (mit Ausnahme von Top 12) Eigentümerin der Liegenschaft.

In gegenständlicher Beschwerdesache ist strittig, ob der Verkauf bzw. die Ausübung der Option durch S im Jahr 2002 zu einer verdeckten Ausschüttung der Bf. an ihn führt oder nicht.

Das Bundesfinanzgericht hat darüber mit **Erkenntnis vom 20.6.2016, RV/4100315/2011** dem Begehren der Bf. Folge gebend entschieden. Dagegen hat das Finanzamt eine Revision eingebracht. Mit **Erkenntnis vom 13.9.2018, Ro 2016/15/0033** hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Bezüglich des vorangegangenen Verfahrensganges wird auf diese Erkenntnisse verwiesen.

Zunächst führte der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis aus, dass das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt habe, wenn es der Ansicht gewesen sei, dass der „maßgebliche Akt einer allfälligen Vorteilszuwendung“ von der, der Bf. rechtlich vorangegangenen KG vorgenommen worden sei und somit schon aus diesem Grund keine verdeckte Ausschüttung der Bf. vorliegen könne. Weiters begründete das Höchstgericht seine Aufhebung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes wie folgt:

*„30 Das Bundesfinanzgericht hat das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung in einem weiteren Begründungsansatz mit der Erwägung verneint, dass der Optionseinräumung eine Gegenleistung in Form der Haftungsübernahme aus dem Leasingvertrag gegenübergestanden sei. Es könne nicht mit der notwendigen Sicherheit gesagt werden, dass zwischen der Haftungsübernahme und der Übertragung der Option im Jahr 1990 eine erhebliche Divergenz bestanden habe.*

*31 Diese Erwägungen gehen schon deshalb fehl, weil dabei offenbar nur die möglichen künftigen Wertsteigerungen der Liegenschaft bedacht wurden. Dass die GmbH mit den monatlichen Leasingraten auch Anzahlungen auf den künftigen Kaufpreis zu entrichten hat, wird im angefochtenen Erkenntnis hingegen keiner Würdigung unterzogen. Der nach Ablauf des Leasingvertrages (Ablauf des vom Leasingnehmer abgegebenen Kündigungsverzichtes) kalkulierte Restwert ist aber Ergebnis eben dieser im Laufe der Leasingdauer von der Leasingnehmerin vorab zu entrichtenden Anzahlungen.*

*32 Das Bundesfinanzgericht hat lediglich auf Grund einer Mitteilung der Leasingnehmerin an die Leasinggeberin, die Option auf Erwerb der Liegenschaft sei auf S übertragen worden, angenommen, dass eine ernstlich gemeinte Übertragung des Aufgriffsrechts vorliege. Abgesehen davon, dass der konkrete Inhalt der behaupteten Vereinbarung im Dunkeln liegt (wie schon oben aufgezeigt, bleibt etwa völlig offen, ob die von der GmbH auf den Kaufpreis zu leistenden Anzahlungen durch S im Fall der Ausübung der Kaufoption durch ihn zu erstatten sind), geht die vom Bundesfinanzgericht erfolgte Beweiswürdigung an Sinn und Zweck des von der Leasingnehmerin abgeschlossenen Leasingvertrages vorbei.*

*33 Die Liegenschaft wurde im Wege eines sale-and-leaseback Vertrages an die Leasinggesellschaft übertragen. Die Einräumung der Kaufoption durch die Leasinggeberin diente dem Zweck, der Leasingnehmerin nach Ablauf von 12 Jahren (Zeitraum des*

Kündigungsverzichts) die weitere Nutzung der Betriebsliegenschaft durch deren Erwerb unter Anrechnung der im Laufe der Leasingdauer bereits geleisteten Anzahlungen zu ermöglichen. Die Leasingnehmerin hat sich mit der Einräumung einer Kaufoption somit das Recht gesichert, nicht mehr an Miete bezahlen zu müssen, als im Leasingvertrag mit der Leasinggeberin vereinbart wurde. Geht man mit dem Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Leasingnehmerin S im Jahr 1990 eine auf andere Personen übertragbare Option auf Erwerb der Betriebsliegenschaft eingeräumt hat, würde die weitere Nutzung der Liegenschaft durch die mitbeteiligte Partei nach Vertragsablauf entweder gar nicht mehr oder nur unter Weiterbezahlung einer (in ihrer Höhe wohl gleichfalls ungewissen) Miete möglich sein. Dass derartige Vereinbarungen unter Fremden nicht vorzufinden sind - wie vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung vorgebracht -, erscheint nachvollziehbar. Eine Auseinandersetzung mit diesem Einwand erfolgte im angefochtenen Erkenntnis nicht.

34 Aus welchem Grund eine Leasingnehmerin das kurz zuvor mit der Leasinggeberin vereinbarte Aufgriffsrecht ohne konkreten Nutzen auf einen Dritten übertragen sollte, ist nicht zu erkennen. Die in der mündlichen Verhandlung angestellten Berechnungen betreffend die Höhe einer allfälligen Haftungsprovision überzeugen nicht, ergibt sich aus dem vom Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhalt doch kein Anhaltspunkt dafür, dass sich die mitbeteiligte Partei durch die "Haftungserklärung" ihres Gesellschafters sonst aus ihrem Betriebsvermögen zu leistende Haftungsprämien erspart hätte. Insbesondere ist im Verfahren nicht hervorgekommen, dass die Leasinggeberin ein entsprechendes Verlangen nach Übernahme einer Haftung durch eine physische Person gestellt hätte, was nach der Aktenlage auch nicht naheläge, weil die Position der Leasinggeberin durch die Einbringung des Betriebes in die Komplementär-GmbH wohl keine Verschlechterung erfahren haben dürfte.

35 Gegen die vom Bundesfinanzgericht getroffene Feststellung, die Leasingnehmerin habe sich bereits im Jahr 1990 des Aufgriffsrechts begeben, spricht letztlich aber auch der Umstand, dass der Vorgang der behaupteten Rückabtretung nicht der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Z 4 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterzogen wurde (vgl. die im Akt erliegende Selbstanzeige vom 21. Dezember 2006).

36 Das angefochtene Erkenntnis war daher im angefochtenen Umfang, somit hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2002 sowie Körperschaftsteuer 2003 und 2004, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“

Im fortgesetzten Verfahren brachte die Bf. mit **Schriftsatz eingelangt am 12.12.2018** vor, es sei zu überlegen, welche Argumente des VwGH direkt zu übernehmen seien und welche Argumente noch im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht dem Sachverhalt gemäß weiter zu prüfen seien. Aus dieser Prüfung des Sachverhaltes habe dann eine – nach Ansicht der Bf. – abweichende Betrachtung zu erfolgen.

Der VwGH habe den gegenständlichen Leasingvertrag nicht gewürdigt. Dies sei nun die Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes. Laut VwGH habe das Bundesfinanzgericht

nicht gewürdigt, dass die Bf. im Rahmen der monatlichen Leasingraten allenfalls auch Anzahlungen auf den künftigen Kaufpreis zu entrichten gehabt hätte. Diesbezüglich führe die Bf. nun an, dass bei einem – hier vorliegenden – Restwertleasing in den Leasingzahlungen keine Anzahlungen auf den künftigen Kaufpreis steckten. Der Restwert entspreche letztlich dem Restbuchwert des Wirtschaftsgutes. Die Leasingrate ergebe sich wiederum aus einem Tilgungsteil, welcher der Abschreibung des Wirtschaftsgutes entspreche, und einer Zinskomponente und einem Gewinnanteil. Eine Anzahlung sei darin nicht enthalten. Die im Leasingvertrag enthaltene „Anzahlung/Kautions“ sei keine Anzahlung auf den künftigen Kaufpreis, sondern diene der Sicherstellung der Ansprüche der Leasinggeberin an die Leasingnehmerin. Diese Kautions sei laut Vertrag im Falle des Nichtausübens der Option durch die Leasingnehmerin dieser rückzuerstatten. Auch im Falle der Übertragung der Option und der Ausübung der Option durch einen Dritten wäre die Kautions der Leasingnehmerin zurückzuerstatten. Im Falle des Ausübens der Option durch die Leasingnehmerin wäre die Kautions auf den Kaufpreis anzurechnen. Lediglich insoweit habe die Anzahlung/Kautions tatsächlich einen Anzahlungscharakter. Dieser Fall sei aber nur möglich und nicht zwingend gewesen. Zum maßgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages habe mit dem Ankauf der Liegenschaft durch die Leasingnehmerin noch nicht gerechnet werden können.

Die Ansicht des VwGH, dass durch die Übertragung der Option an einen Dritten die Weiternutzung der Liegenschaft entweder gar nicht mehr oder nur unter Weiterzahlung einer ungewissen Miete möglich wäre, und dies unter Fremden nicht vorzufinden wäre, sei nicht nachvollziehbar und gehe an der gesamten Praxis des Leasings vorbei. Am Ende eines Restwertleasings habe der Leasingnehmer die Möglichkeit, weiterhin in der reinen Nutzung des Objektes zu bleiben oder sich auch ein anderes Objekt zu suchen oder aber, falls gewünscht, das Objekt anzukaufen. Ein Automatismus, dass bei Immobilien-Restwertverträgen die Immobilie am Ende stets angekauft werde, sei eben gerade nicht gegeben. Nachdem durch die Bezahlung der Leasingraten keine Übertilgung erfolgt sei, sei der Ankauf oder Nichtankauf völlig ergebnisoffen. Hätte daher Herr S die Option selbst ausgeübt und angekauft, ist richtig, dass diesfalls die ehemalige Leasingnehmerin mit ihm weiterhin einen Mietvertrag hätte haben müssen. Dies könne aber geradezu intendiert sein. Andere Überlegungen würden erst dann schlagkräftig, wenn die Leasingnehmerin während der Laufzeit tatsächlich mehr an Kaufpreis gezahlt hätte, als es dem offenen Restwert entspricht. Außerdem würde gemäß ABGB und MRG der Mietvertrag auf einen Käufer übergehen.

Durch die Übernahme der Haftung für die Leasingraten als Gegenleistung für die Übertragung der Option an S sei für die Bf. sehr wohl ein Nutzen eingetreten. Dadurch sei gegenüber der Leasinggeberin eine Verbesserung der wirtschaftlichen Situation gegeben gewesen. Im Haftungsfalle sei dafür gesorgt gewesen, dass für die Leasingnehmerin der Leasingvertrag weiterlaufe und die Nutzung des Betriebsobjektes weiterhin möglich sei. Somit wäre auch der Betrieb des Unternehmens weiter möglich gewesen.

In seiner **Stellungnahme vom 4.2.2019** führte das Finanzamt zusammengefasst aus, die Begründung des VwGH lasse nur den Schluss zu, dass die Übertragung der Option an S nicht den Kriterien entspreche, die für Verträge zwischen nahen Angehörigen gefordert sei. Es sei keine Würdigung des Vertrages mehr vorzunehmen sondern sei der behauptete Vertrag nicht anzuerkennen. Außerdem werde festgehalten, dass bei einem Restwertleasing der Restwert vielmehr der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und der Summe der in den Leasingraten enthaltenen Tilgungen sei. Dieser Restwert könne vom Restbuchwert und vom Verkehrswert abweichen. Alle auf dieser Annahme basierenden Ausführungen der Bf. seien daher unrichtig. Für Leasingnehmer gäbe es keinen Grund durch Übertragung der Kaufoption sich der Möglichkeit zu begeben, das Objekt weiterhin zu mieten oder das Objekt anzukaufen. Unrichtig sei auch, dass die Leasingnehmerin nach Ausübung der Option durch den Optionsinhaber immer noch in einem weiterlaufenden Mietvertrag sei. Nachdem die Option erst mit Ablauf der vertraglichen Grundmietzeit ausgeübt werden könne, somit das Mietverhältnis wegen Ablauf der vertraglichen Laufzeit ende, müsse die Leasingnehmerin grundsätzlich einen neuen Mietvertrag abschließen, um das Wirtschaftsgut weiter nutzen zu können. Dabei sei die Höhe der Miete ungewiss. Die Haftung des S für die Verbindlichkeiten der Leasingnehmerin sei für diese kein Vorteil gewesen. Bei finanziellen Schwierigkeiten hätte S auch eine Einlage als Gesellschafter leisten können. Außerdem sei die im Leasingvertrag vereinbarte Kautions gerade für die Sicherstellung der Leasingraten gedacht gewesen.

In ihrer **Replik vom 22.3.2019** brachte die Bf. zum Leasingvertrag noch ergänzend vor, dass kalkulatorisch der Restwert festgesetzt und ein Zinssatz gewählt werde, sodass sich als mathematischer Ausfluss die Leasingrate ergebe. Eine Kalkulation bei der zuerst die Leasingrate festgesetzt werde und sich daraus der Restwert ermittle, sei in der Praxis völlig unbekannt. Der Verfasser dieser Replik sei jahrelang bei Leasinggesellschaften in führender Position tätig gewesen und berate als Steuerberater seit Jahrzehnten Leasinggesellschaften. Sollte seinen Ausführungen kein Glauben geschenkt werden, dann rege er die Bestellung eines Sachverständigen an. Der Restwert werde mit dem Verkehrswert angesetzt hilfsweise mit dem Restbuchwert, nachdem beim langfristigen Immobilienleasing der Verkehrswert einer Immobilie nicht seriös vorausgesagt werden könne. Eine günstige Kaufoption, die jedenfalls ausgeübt werden würde, liege somit nicht vor. Daraus sei zu schließen, dass die Option am Anfang eben keinen inneren Wert gehabt haben könne und sich nur durch die Chance auf positive Wertänderung ein Zeitwert ergeben könne.

Der gegenständliche Leasingvertrag habe keine Laufzeit. Er sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen mit einem Kündigungsverzicht auf 144 Monate. Damit laufe der Vertrag auch nach 144 Monaten weiter, wenn er nicht gekündigt werde. Auch die Leasingrate laufe weiter. Diese sei gegenüber einer Miete auch nicht überhöht, zumal sich die Miete auch aus der Abschreibung des Gebäudes zuzüglich einer Zinskomponente und einem Gewinnzuschlag ergebe. Es habe also einfach die Möglichkeit bestanden, das

Objekt weiter zu mieten. Nach dem Vertrag sei die Option zu verschiedenen Zeitpunkten ausübbar gewesen. Der überwiegende wahrscheinliche Fall einer Ausübung zum Ende der Grundmietzeit stelle nur eine Möglichkeit dar.

In der **mündlichen Verhandlung** am 30.4.2019 wurde noch Folgendes zu Protokoll gegeben:

„Steuerberater [P]:

*Das gegenständliche Gebäude ist im Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages nicht mehr betrieblich genutzt gewesen. Es war im Betriebsvermögen so quasi als gewillkürtes Betriebsvermögen. Das Gebäude wurde während der Leasingdauer zum Großteil an Mieter weiter vermietet. Die BF hätte daher das Gebäude nicht jedenfalls gebraucht für die Betriebsführung. Der Restwert des Gebäudes wurde mit dem Buchwert des Gebäudes nach Ablauf des Kündigungsverzichtes bemessen. Am Anfang hatte die Option keinen inneren Wert. Der VwGH hat dem BFG vorgeworfen die geleisteten Anzahlungen auf dem Kaufpreis nicht gewürdigt zu haben. Dies ist eigentlich ein verfahrensrechtlicher Vorwurf. Fest steht jedenfalls, dass die Anzahlungen zur Sicherstellungen der Leasingraten geleistet wurden. Diese Anzahlungen mussten nach Ablauf des Leasingvertrages rückgezahlt werden oder bei Erwerb der Liegenschaft mit dem Restwert gegengerechnet wurden. Option ist etwas anderes als Kaution. Aus dem Umstand, dass S im Jahr 2002 die Top 12 der Liegenschaft von der Leasinggeberin gekauft hat, ist zu schließen, dass er die Option gehabt hat, sonst hätte die Leasinggeberin nicht an ihm verkaufen können. Das Grunderwerbsteuerargument des VwGH zieht nicht. Man hat die Grunderwerbsteueranmeldung einfach vergessen. Aus dem Schreiben aus dem Jahr 1990 geht eindeutig hervor, dass die Option übertragen wurde. Dieses Schreiben ist an eine fremde Dritte gerichtet.*

Steuerberater [H]:

*Warum wurde der Leasingvertrag abgeschlossen?*

*Die BF hat ein neues Betriebsgebäude errichtet und einen Kapitalbedarf gehabt, daher wurde das Gebäude an die Leasinggeberin verkauft und zwar zum damals erzielbaren Höchstwert. Es war nicht mehr erzielbar, weil das Gebäude damals ein altes abgenutztes Betriebsgebäude war. S hat damals gesagt, ich baue mir eine Wohnung hinein, aber nur wenn ich das Recht habe, das gesamte Gebäude zu kaufen. Er hat nicht gesagt, dass er nur die Wohnung Top 12 kaufen wolle. Später hat er sich es anders überlegt.*

Steuerberater [P]:

*S hat nicht gesagt, dass er das Objekt kaufen wolle, sondern nur dass er die Option für den Erwerb des gesamten Grundstückes kaufen wolle.*

Steuerberater [H]:

*Auch andere Mieter haben Mieterinvestitionen während der Leasinglaufzeit getätigt und die Investitionen der Mieter und von S hätten einer entsprechenden Werterhöhung des Gebäudes gebracht. Die Mieterinvestitionen erfolgten nach Bedarf der Mieter und nicht nach Bedarf der BF. Die BF wollte nicht in das Gebäude zurück. Wenn mir vorgehalten*

wird, dass es gegenüber dem Restwert zu einer Wertsteigerung der Liegenschaft bis zum Jahr 2002 von etwa 10.000.000,00 Schilling gekommen ist, dann gebe ich dazu an, dass auch der Grund und Boden eine Wertsteigerung erfahren hat. Dies hängt auch mit der benachbarten Firma [Name] zusammen. Wenn es dieser Firma gut geht, dann ist auch ein entsprechender Bedarf an Wohnungen für Arbeitnehmer gegeben. Ich weiß nicht, ob es der Firma [Name] damals gut gegangen ist oder nicht. Nach meiner Erinnerung musste aber der Firma [Name] damals Zuschüsse gegeben werden. Wenn ich gefragt werde, ob auch die anderen Mieter verlangt hätten für ihre Mieterinvestitionen ein Optionsrecht zu bekommen, dann gebe ich an, dass dies nicht der Fall war. Die Mieter haben aber auch keine Haftung für die Leasingraten übernommen. Wegen der Mieterinvestitionen wurden die Mieten niedriger angesetzt. Zwölf Jahre später war die wirtschaftliche Situation der BF eine andere. Der Erwerb der Liegenschaft war einfach eine gute Investition. Das Gebäude hatte am Beginn des Leasingvertrages und am Ende eine idente Fläche. Die BF hat auch eine andere Immobilie gekauft. Die Kautions wurde damals mit dem Kaufpreis der Leasingnehmerin gegengerechnet. Das kann auch zu einem Guthaben geführt haben, weil die Kautions letztlich in Höhe des Restwertes des gesamten Gebäudes kalkultiert wurde und die BF nur 778/1021tel des Gebäudes gekauft hat. S hat jedenfalls seinen Kaufpreis voll bezahlt.

*Amtsvertreter:*

Für mich sind die Argumente der BF nicht nachvollziehbar. Der VwGH hat deutlich ausgeführt, was er von dieser Sache hält. Es liegt keine ausreichende Publizität vor und die Vereinbarungen sind mehrfach nicht fremdüblich und haben auch keinen eindeutigen und klaren Inhalt. Festhalten will ich, dass die BF ursprünglich vorgebracht hat, dass die Option an den so übertragen wurde, damit der Erhalt des Gebäudes für den Betrieb gesichert werde. Dies steht im Widerspruch zum heutigen Vorbringen. Bezüglich der Anzahlungen liegt kein Verfahrensmangel vor. Dies geht aus dem VwGH-Erkenntnis Randziffer 31 eindeutig hervor. Der VwGH hat nicht nur wegen der Frage, ob die Option von der KG oder der GmbH übertragen wurde, das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, sondern auch wegen der Frage der steuerlichen Anerkennung der Optionsübertragung. Die Investitionen des Herrn S in das Gebäude sind noch kein zwingender Grund für eine Übertragung der Option auf Erwerb des gesamten Gebäudes. Dies ist auch nicht fremdüblich. Den anderen Mietern wurde auch keine Option übertragen. Wenn S die Top 12 gekauft hat, dann bedeutet das noch nicht, dass er tatsächlich die Option hatte. Dies hätte auch mit einem einfachen Einverständnis der BF bewerkstelligen können. Wenn auf Grund der Mieterinvestitionen die Mieten niedriger festgesetzt wurden, dann geht das auch in die Bewertung des Gebäudes in einen niedrigeren Ertragswert ein. Andererseits wird die Mieterinvestition auch werterhöhend gewesen sein. Dieses Vorbringen der BF betreffend Mieterinvestitionen müsste aber eigentlich noch überprüft werden.

*Steuerberater [P]:*

*In den Ertragswert gehen nicht die vergangenen Mieten, sondern die zukünftigen Mieten ein.“*

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

§ 63 Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz (VwGG) bestimmt Folgendes:

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Aus § 63 Abs. 1 VwGG ergibt sich, dass bei Erlassung eines Ersatzbescheides das untergeordnete Gericht inhaltlich an die Rechtsauffassung des VwGH im aufhebenden Erkenntnis gebunden ist. Bei aufhebenden Entscheidungen des VwGH ist nicht nur der Spruch sondern auch die tragenden Rechtsansichten der Begründung als normativ anzusehen allerdings nur für die gegebene Sach- und Rechtslage und hinsichtlich der Parteien des Verfahrens (Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Linde 1999, Seite 265). Diese Bindungswirkung besteht selbst dann, wenn das Erkenntnis des VwGH als rechtsirrig anzusehen sein sollte (vgl. Zorn a.a.O., Seite 267). Die Bindung ist nicht mehr aufrecht, wenn der Sachverhalt in einer für die Entscheidung erheblichen Weise von dem abweicht, den der VwGH zunächst rechtlich beurteilt hat, oder wenn sich die Rechtslage durch das Inkrafttreten eines neuen Gesetzes geändert hat und das Gesetz rückwirkend zu beachten ist (Zorn, a.a.O., Seite 268). Im fortgesetzten Verfahren können neue Sachverhaltsbehauptungen vorgebracht und neue Beweisanträge gestellt werden. Bringt aber die Partei nichts vor, was ergänzende amtswegige Sachverhaltsermittlungen notwendig macht, und legt sie auch keine Beweismittel vor, aus denen sich eine abweichende Sachverhaltsannahme ergibt, ist die Behörde/das Verwaltungsgericht nicht zu weiteren Ermittlungsschritten verpflichtet (vgl. Zorn, a.a.O. Seite 269).

Zu prüfen ist die Frage, ob der VwGH mit seiner oben wörtlich widergegebenen Begründungslinie lediglich Verfahrensmängel aufgezeigt hat und das Bundesfinanzgericht nach ergänzenden Erhebungen (z.B. lt. Bf. Würdigung des Leasingvertrages) zu einer anderen Beurteilung gelangen kann als das Höchstgericht. Weiters erhebt sich die Frage, ob die Bf. im fortgesetzten Verfahren neue Sachverhaltselemente aufzeigen konnte, die eine andere rechtliche Beurteilung als jene des VwGH bewirken. Die anzuwendende Rechtslage hat sich seit dem Ergehen des aufhebenden Erkenntnisses des VwGH unbestritten nicht geändert.

Der VwGH ist auf Basis des Leasingvertrages zur Auffassung gelangt, dass das Bundesfinanzgericht bei seinen Erwägungen zur Frage einer adäquaten Gegenleistung für die Optionseinräumung übersehen („keiner Würdigung unterzogen“) habe, dass die Bf. mit den monatlichen Leasingraten auch Anzahlungen auf den künftigen Kaufpreis

zu entrichten „hat“. Der kalkulierte Restwert „ist“ aber Ergebnis dieser Anzahlungen. Mit dieser Aussage hat der VwGH keinen Verfahrensmangel aufgezeigt. Vielmehr ist dies Teil seiner rechtlichen Beurteilung. Die Interpretation eines inhaltlich unbestrittenen Vertrages, auf der dann letztlich steuerrechtliche Schlussfolgerungen aufgesetzt werden (Fremdunüblichkeit der Optionsvereinbarung), stellt quasi die Lösung einer Vorfrage dar, die Teil der rechtlichen Beurteilung ist. Die Bf. irrt daher, wenn sie meint, dass der VwGH keine Würdigung des Leasingvertrages vorgenommen und nun das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren eine Würdigung des Leasingvertrages (unter Berücksichtigung der ergänzenden Argumentation der Bf.) vorzunehmen habe. Wenn das Höchstgericht ausgesprochen hat, dass das Bundesfinanzgericht die Anzahlungen „keiner Würdigung unterzogen“ hat, dann ist damit gemeint, dass das Bundesfinanzgericht insoweit rechtlich gefehlt hat. Diese Beurteilung des VwGH unterliegt also der im § 63 Abs. 1 VwGG festgelegten Bindungswirkung und kann somit vom Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren nicht durch andere Erwägungen ersetzt werden. Neue Sachverhaltselemente (z.B. bisher unbekannte vertragliche Bestimmungen) brachte die Bf. nicht vor. Ihre abweichende Interpretation des Leasingvertrages (die im Leasingvertrag angeführte „Anzahlung/Kautions“ sei entweder eine rückzuzahlende Kautions oder eine auf den Kaufpreis anzurechnende Anzahlung aber jeweils nur für die Leasingnehmerin und nicht den Optionsberechtigten und sie würde den Restwert nicht bestimmen) ist letztlich auch Teil ihrer rechtlichen Argumentation.

Gleich verhält es sich mit der Aussage des VwGH, dass die Übertragung der Option fremdunüblich sei, weil durch die Übertragung der Option die weitere Nutzung der Liegenschaft durch die Bf. nach Vertragsablauf entweder gar nicht mehr oder nur unter Weiterzahlung einer in ihrer Höhe ungewissen Miete möglich sein würde. Auch dies ist letztlich eine Rechtsanschauung, die unter die Bindungswirkung fällt. Die Gegenargumentation der Bf. enthält keine neuen Sachverhaltsaspekte. Dass auch nach Optionsausübung durch S die Bf. weiterhin in einem Mietverhältnis betreffend die fragliche Liegenschaft bleibe, ist eine rechtliche Würdigung der Bf.

Auch die Beurteilung des Höchstgerichtes, dass in der Haftungserklärung des Gesellschafters kein konkreter Nutzen für die Bf. gelegen sei, weil es keinen Anhaltspunkt dafür gäbe, dass sich die Bf. sonst eine aus ihrem Betriebsvermögen zu leistende Haftungsprämie erspart hätte, und im Verfahren nicht hervorgekommen sei, dass die Leasinggeberin ein entsprechendes Verlangen nach Übernahme einer Haftung durch eine physische Person gestellt hätte, ist Teil einer rechtlichen Beurteilung des auch im fortgesetzten Verfahren unbestrittenen Sachverhaltes. Die Bf. hat auch im fortgesetzten Verfahren nicht vorgebracht, dass sich die Bf. sonst eine zu leistende Haftungsprämie erspart hätte oder dass die Leasinggeberin eine Haftung verlangt hatte. Neue Sachverhaltsaspekte wurden nicht vorgetragen.

Der Ansicht des VwGH, dass der Inhalt des behaupteten Optionsvertrages im Dunkel liege, vermochte die Bf. im fortgesetzten Verfahren keine neuen Sachverhaltsbehauptungen entgegenzusetzen.

Der Aussage des VwGH, dass die Nichterklärung der behaupteten Rückabtretung der Option zur Grunderwerbsteuer überhaupt gegen eine Übertragung der Option spreche, begegnet die Bf. im fortgesetzten Beschwerdeverfahren mit dem Vorbringen, dass der Erwerb der Top 12 der Liegenschaft zeige, dass S im Besitz der Option gewesen sei. Auch aus dem Schreiben an die Leasinggeberin aus dem Jahr 1990 sei ersichtlich, dass die Option übertragen wurde. Dieses Schreiben sei an eine fremde Dritte gerichtet gewesen. Dazu ist zu sagen, dass die Fakten des Erwerbes der Top 12 durch S und der Inhalt des Schreibens aus dem Jahr 1990 dem VwGH bekannt waren. Das weitere Vorbringen, dass die Grunderwerbsteueranmeldung einfach vergessen worden sei, ist ein neues Sachverhaltsvorbringen. Dieses Vorbringen ist aber für sich allein nicht geeignet, eine andere Endbeurteilung zu rechtfertigen. Es bliebe zutreffendenfalls nämlich die mangelnde Fremdüblichkeit und die mangelnde Klarheit der Vereinbarung der Optionsübertragung bestehen.

In der mündlichen Verhandlung vom 30.4.2019 brachte die Bf. erstmals vor, dass die Liegenschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages nicht mehr betrieblich genutzt worden sei. Es sei schon sehr abgenutzt und zum Großteil an Mieter vermietet gewesen. S habe damals erklärt, sich eine Wohnung hinein zu bauen, wenn er das Recht habe, das gesamte Gebäude zu kaufen. Auch andere Mieter hätten Investitionen getätigt, für die sie allerdings keine Erwerbsoption erhalten hätten. Diese Mieter hätten aber auch keine Haftung für die Leasingraten übernommen.

Wenn mit diesem Vorbringen aufgezeigt werden soll, dass es für die Optionsübertragung am gesamten Gebäude eine weitere Gegenleistung, nämlich Investitionen in das Gebäude durch Herrn S gegeben hat, dann ist dem entgegenzuhalten, dass es eigentümlich anmutet, dass dieses Vorbringen nicht schon von Anfang an erstattet worden ist. Geht es doch von Anfang an darum, ob die Optionsübertragung fremdüblich gewesen ist oder nicht. Dabei spielt die Frage der Gegenleistung eine ausschlaggebende Rolle. Der erkennende Senat hält daher dieses Vorbringen für nicht glaubhaft. Beweise wurden keine angeboten. Außerdem würde damit die Frage der Gegenleistung noch unklarer. Stellt man die Haftung für die Leasingraten der Chance auf Wertsteigerung der Liegenschaft (Verkehrswert höher als der vom Optionsberechtigten zu zahlende Restwert) gegenüber, dann stünde wenigstens ein Risiko einem anderen Risiko gegenüber, welches die Bf. bisher als gleichwertig eingestuft hat. Mit der Zahlung der Mieterinvestitionen als weitere Gegenleistung für die Optionsübertragung käme aber noch ein Fixelement hinzu. Dem Finanzamt ist nun darin zu folgen, dass dies wohl kaum fremdüblich wäre.

Außerdem muss der Rechtsauffassung des VwGH gefolgt werden, wonach die Leasingnehmerin mit den Leasingzahlungen auch Anzahlungen auf den künftigen Kaufpreis zu entrichten hatte und dass der Restwert das Ergebnis dieser vorab zu entrichtenden Anzahlungen ist. Die Kosten für die behaupteten Mieterinvestitionen in der Wohnung Top 12 wurden von der Bf. nicht beziffert. Es kann aber wohl davon ausgegangen werden, dass allfällige Mieterinvestitionen für die Wohnung Top 12 die Summe der Anzahlungen und damit des kalkulierten Restwertes des gesamten Gebäudes

von laut Leasingvertrag rund ATS 2.944.000,00 wohl nicht erreichen würden. Insofern bestünde immer noch eine fremdunübliche Wertdifferenz.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **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. Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Vollziehung der Rechtsanschauung des VwGH in dieser Beschwerdesache. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. Juni 2019