

# Vorzeitige Auflösung eines Mietverhältnisses zwischen Privatstiftung und Mieter (Erststifter) trotz bestehendem Mietverzicht

ESTG § 27 Abs 5

BFG 9.4.2021,  
RV/4100488/2017

Die vorzeitige Auflösung eines Mietverhältnisses durch die Privatstiftung auf Wunsch des Mieters obwohl der Begünstigte als Mieter auf die Kündigung verzichtete ist fremdunüblich. Die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer erfolgte daher zurecht.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide erfahren keine Änderung.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (Bf) abgeführten Außenprüfung traf der Prüfer in seinem Bericht u.a. nachstehende Feststellungen:

" ... **Tz. 2 Vermietung** \*\*\*Str1\*\*\*

Die Stiftung hat im Zeitraum 2003 eine Liegenschaft erworben und darauf ein Wohnhaus errichtet (\*\*\*Str1\*\*\*, \*\*\*Ort1\*\*\*). Die Baukosten betragen rund € 2.214.000 (netto). Ab 2005 wurde die Liegenschaft samt Wohnhaus an den Erststifter vermietet.

Das Mietverhältnis wurde, obwohl im Mietvertrag ein 15-jähriger Kündungsverzicht vereinbart war, im August 2010 einvernehmlich aufgelöst. Der Erststifter zahlte aufgrund einer mündlichen Vereinbarung mit dem Stiftungsvorstand die Betriebskosten weiter direkt an die Versorgungsträger.

Obwohl ein Mieterinteressent gefunden wurde, kam es, bis zum Wiedereinzug des Erststifters im Oktober 2012, zu keinem Abschluss eines weiteren Mietvertrages.

Die BP sieht in der Entlassung des Erststifters aus dem Mietvertrag und dem Verzicht aus den vertraglich festgeschriebenen monatlichen Mietzahlungen des Erststifters ein fremdunübliches Verhalten.

Ein fremdüblich agierender Vermieter hätte der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses nur dann zugestimmt, wenn bereits ein vertraglich gebundener Nachmieter gefunden worden wäre, da aufgrund der Höhe der monatlichen Miete (€ 7.000,- + USt) und der dadurch eingeschränkten Marktgängigkeit ein nicht unbeträchtlicher finanzieller Schaden drohte, der auch letztlich eingetreten ist.

Auch die andauernde Zahlung der Betriebskosten durch den Stifter vermag diese Beurteilung nicht umzukehren da dieser ohnehin, aufgrund des Kündungsverzichts, zur Zahlung verpflichtet war.

Dass im Jahr 2012 ein neuer Mietvertrag zwischen der Stiftung und dem Erststifter errichtet wurde und in diesem Vertrag wiederum ein Kündungsverzicht für 12 Jahre vereinbart wurde ändert nichts am fremdunüblichen Verhalten der Vertragsparteien.

Durch die Außenprüfung werden die nicht bezahlten monatlichen Mieten als Zuwendung der Stiftung an den Erststifter der Kapitalertragsteuer unterworfen, diese wird im Haftungswege der Stiftung vorgeschrieben.

Die geltend gemachte AfA für das Jahr 2011 und ein Halbjahr 2012 wird den Einkünften der Privatstiftung wieder hinzugerechnet.

Für das Jahr 2011 erfolgt eine Korrektur des beantragten VSt-Abzugs der Errichtungskosten gem. § 12 Abs. 10 UStG, weil aufgrund des Sachverhaltes keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt (vgl. UStR Rz186).

Miete 2011	84.000,00	
Miete 2012 (01-09)	63.000,00	
Summe	147.000,00	
KESt (25% v. Summe inkl. USt)	40.425,00	
Afa Korrektur 2011 lt. AVZ	33.368,00	
Afa Korrektur 2012 lt. AVZ	16.684,00	
VSt-Korrektur 2011	44.280,00 (VSt lt. Bp Bericht vom 30.07.2010- ABNr: I****/09; € 442.800)	

<b>V&amp;V AfA KZ 9500</b>		
Zeitraum	2011	2012
Vor Bp	-33.462,00	-33.368,00
Nach Bp	-94,00	-16.684,00
Differenz	33.368,00	16.684,00
Steuerliche Auswirkung		
Zeitraum	2011	
Umsatzsteuer (063) Vorsteuer Berichtigung	44.280,00	

### **Tz. 3 Ankaufsoption**

Die **Bf1** überwies im Jahr 2012 einen Betrag i. H. v. € 500.000,00 an den Erststifter und Begünstigten - Hr. **S** für den Erwerb einer Ankaufsoption an der Immobilie **Str2**, **Ort1**, welche Hr. **S** von der **S** GmbH seit dem Jahr 1998 geleast hatte. In diesen Leasingvertrag trat mit März 2012 die **Bf1** ein und im selben Zuge wurde der Verkauf der Ankaufsoption vereinbart (Die Vereinbarung zur Übernahme des Leasingvertrages und zum Erwerb der Ankaufsoption wurde zum 07.03.2012 abgeschlossen, als Stichtag für den Verkauf der Option wurde der 01.03.2012 vereinbart.)

Aufgrund der beherrschenden und federführenden Stellung des Herrn **S** - sowohl in der **S** GmbH als auch in der **Bf1** - sind für die Anerkennung von Rechtsgeschäften, zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie zwischen einer Stiftung und ihrem Erststifter und Begünstigten, im Abgabenrecht ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten.

Da bereits die ursprüngliche Optionsvereinbarung zwischen der **S** GmbH und Herrn **S** (ursprünglich 100 % Gesellschafter) keineswegs als fremdüblich eingestuft werden kann (formloser Vierzeiler ohne Datumsangabe) wird seitens der Außenprüfung diese Vereinbarung lediglich als Ausfluss der beherrschenden Gesellschafterstellung des Herrn **S** in der **S** GmbH angesehen.

Im Ermittlungsverfahren wurden Ankaufsoptionen aus dem Datenbestand des Rechtsinformationssystems des Bundes (RIS) eingesehen und mit der vorgelegten Option verglichen.

Aus Sicht der Außenprüfung ergibt sich aus dem Vergleich der verschiedenen Dokumente, dass sich Ankaufsoptionen, welche zwischen fremden Dritten abgeschlossen werden, nicht nur im Detaillierungsgrad wesentlich von der vorgelegten Option unterscheiden, alle anderen verglichenen Ankaufsoptionen wurden auch im jeweiligen zugrunde liegenden Vertrag geregelt.

Nicht unerheblich ist dabei auch, dass mangels einer Datumsangabe, der tatsächliche Entstehungszeitpunkt nicht ermittelt werden kann.

Durch Beschluss des Stiftungsvorstandes wurden die Übernahme des Leasingvertrages und der Erwerb der Ankaufsoption mit Zustimmung der Stiftungsbeirates festgelegt, in diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass dieser Beschluss ebenfalls über keine Datumsangabe verfügt.

In der Vereinbarung zur Übernahme des Leasingvertrages vom 07.03.2012 wurde festgelegt, dass die Auszahlung des Kaufpreises für die Ankaufsoption nur dann erfolgt, wenn die **S** GmbH mit der Übernahme des Leasingvertrages einverstanden ist, dabei war die Bestätigung der Gültigkeit der Ankaufsoption und die Einwilligung für den Weiterverkauf durch die **S** GmbH kein Auszahlungskriterium.

Erst mit 08.03.2012 bestätigte Herr **S**, als Geschäftsführer der **S** GmbH, das Vorhandensein und die Gültigkeit der Kaufoption und stimmte der Übertragung des Leasingvertrages zu.

Die Außenprüfung sieht in der zwischen der **S** GmbH und Herrn **S** vereinbarten Kaufoption eine einem Fremdvergleich nicht standhaltende Vereinbarung, welche keine steuerliche Wirkung zu entfalten vermag.

*Im Ankauf der Option im Jahr 2012 durch die \*\*\*Bf1\*\*\* (welche wiederum per 30.06.2014, im Zuge der Beendigung des Leasingverhältnisses zwischen der \*\*\*Bf1\*\*\* und der \*\*\*S-GmbH\*\*\*, auf die Ausübung der Option verzichtete) sieht die Betriebsprüfung eine verdeckte Zuwendung der Privatstiftung an den Erststifter und Begünstigten - Herrn \*\*\*S\*\*\*.*

*Dementsprechend wird der durch die Stiftung überwiesene Betrag von € 500.000 als Zuwendung der Stiftung an Herrn \*\*\*S\*\*\* der Kapitalertragsteuer unterworfen, welche im Haftungswege der Stiftung vorgeschrieben wird. ..."*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Zeiträume 2011 und 2012, in welchen bei den Vermietungseinkünften die hinzugerechnete AfA mit € 33.368,00 (2011) und € 16.684,00 (2012) Eingang fand. Begründend verwies das Finanzamt auf den Bericht der Außenprüfung vom 27.6.2017.

Weiters erließ das Finanzamt Haftungsbescheide für die Zeiträume 2011 und 2012. In Bezug auf das Jahr 2011 wurde ein KEST-Betrag iHv € 23.100,00 (Miete \*\*\*S\*\*\*), in Bezug auf 2012 wurde die KEST mit € 142.325,00 (Miete \*\*\*S\*\*\* € 17.325,00 und Ankaufsoption \*\*\*S\*\*\* € 125.000,00) festgesetzt. In der dazu ergangenen Bescheidbegründung führte die Behörde aus, dass gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 und § 224 BAO, die Bf gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug verpflichtet sei und daher zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen werde.

In ihrer Bescheidbeschwerde führte die Bf Nachstehendes aus:

Das Finanzamt habe festgestellt, dass das Mietverhältnis zwischen der Bf und \*\*\*S\*\*\* bezüglich der Liegenschaft "\*\*\*\*Str1\*\*\*\*" im August 2010 einvernehmlich aufgelöst worden sei. Es sei geplant gewesen, dass der Erststifter (\*\*\*S\*\*\*) mit seiner Familie vorübergehend, dh. für ca. zwei Jahre nach \*\*\*GB\*\*\* übersiedle und nach dessen Rückkunft das Bestandverhältnis wiederaufleben lasse. Der Erststifter habe sich verpflichtet bis zur zwischenzeitigen Vermietung durch die Bf an einen Dritten die Betriebskosten weiterhin zu tragen. Die Bf habe in der Folge tatsächlich auch einen Mietinteressenten für die Liegenschaft gefunden, allerdings sei es letztendlich aus verschiedenen Gründen nicht zum Abschluss eines befristeten Mietvertrages gekommen. Weitere Versuche einen Bestandnehmer zu finden, welcher gewillt gewesen sei ein befristetes Mietverhältnis einzugehen, seien gescheitert. Dies alles sei durch den Vorstand der Bf dokumentiert und im Verfahren von Seiten der belangten Behörde auch nicht in Zweifel gezogen worden. Die Behörde sei der Meinung, dass ein fremdüblich agierender Vermieter der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses nur dann zugestimmt hätte, wenn bereits ein vertraglich gebundener Nachmieter gefunden worden wäre, da aufgrund des Entfalls der monatlichen Miete ein nicht unbeträchtlicher Schaden eingetreten sei. Die Zahlung der Betriebskosten durch den Erststifter würde nach Auffassung der Behörde zu keinem anderen Ergebnis führen, da dieser aufgrund des abgegebenen Kündigungsverzichtes ohnedies zur Zahlung verpflichtet gewesen sei.

Die vom Finanzamt getroffene Beurteilung sei unzutreffend. Wie die Behörde selbst festgestellt habe, sei das Mietverhältnis einvernehmlich beendet worden. Damit sei auch die Verpflichtung des Erststifters und Mieters zur Zahlung der Betriebskosten entfallen. Die einvernehmliche Auflösung des Mietverhältnisses sei unter dem Aspekt zu sehen, dass der Erststifter von Anfang an beabsichtigt habe, nach seiner Rückkehr aus \*\*\*GB\*\*\* die Liegenschaft wieder in Bestand zu nehmen. Der Erststifter sei nach Beendigung des Mietverhältnisses aus der Liegenschaft ausgezogen und habe diese auch nicht mehr benutzt. Die Betriebskosten seien vom Erststifter bis zur weiteren Vermietung getragen worden, damit die Bf eben keinen Schaden erleide. In der Folge sei die Liegenschaft ab 2012 mit einem angepassten Mietzins wieder an den Erststifter vermietet worden. Der Mietzins sei von € 7.000,00 auf € 7.600,00 erhöht worden. Die Bf habe aus der einvernehmlichen Auflösung des Mietverhältnisses keinerlei Schaden erlitten.

Wenn das Finanzamt die Auflösung des Mietverhältnisses bzw. den daraus folgenden Entfall der Verpflichtung zur Zahlung eines Bestandzinses als Zuwendung werte, dann müsse auch die von Anfang an vereinbarte und in weiterer Folge umgesetzte Wiederanmietung und die Verlängerung des Kündigungsverzichtes sowie die Anhebung des Mietzinses bei Beginn der Wiedervermietung als Gegenleistung des Erststifters betrachtet werden. Eine Zuwendung werde gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit b EStG mit jenem Wert berechnet, der im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen. Durch die (vorübergehende) Auflösung des Mietverhältnisses könne der Vorteil mangels Nutzungsmöglichkeit für den Erststifter in keinem Fall der gesamte Mietzins sein. Ein Schaden für die Bf könne - wenn überhaupt - nur der Zinsschaden aus der im Zeitraum September 2010 bis August 2012 nicht erhaltenen Mietzahlungen sein. Ein solcher Zinsschaden würde allerdings durch die Anhebung der Miete über den ursprünglichen Wertsicherungsindex egalisiert. Die nicht bezahlten Mietzinse seien daher nicht als Zuwendung zu beurteilen.

Für die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer iHv. € 23.100,00 (2011) und € 17.325,00 (2012) für nicht bezahlte monatliche Mieten fehle daher die Rechtsgrundlage, da der Erststifter weder Mieter noch Nutzer der Liegenschaft \*\*\*Str1\*\*\* im Zeitraum September 2010 bis August 2012 gewesen sei. Der Privatstiftung sei aus der vorübergehenden Nichtvermietung keinerlei Schaden erwachsen, der beim Erststifter zu einem geldwerten Vorteil führen hätte können. Ebenso wenig sei die Hinzurechnung der AfA von € 33.368,00 (2011) und € 16.684,00 (2012) korrekt, da eine Vermietung der Liegenschaft in diesem Zeitraum betrieben worden sei.

Die Korrektur des Vorsteuerabzuges gemäß § 11 Abs. 10 UStG iHv € 44.280,00 sei gleichfalls rechtswidrig, da im Zeitraum September 2010 bis August 2012 nachweislich ein Nachmieter gesucht und entsprechende Verhandlungen geführt worden seien und daher auch während des Leerstandes eine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf bestanden habe. Derartige sei völlig losgelöst von der Beurteilung zu treffen, ob die Auflösung des Bestandverhältnisses fremdüblich gewesen sei oder nicht. Die weitere unternehmer-

ische Tätigkeit der Bf sei dadurch dokumentiert, dass diese ab 2012 wieder umsatzsteuerpflichtige Mietumsätze getätigt habe. Eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse habe nicht stattgefunden.

Zum Beschwerdepunkt "Ankaufsoption" (Tz. 3 des Berichtes) führte die Bf aus, die vom Finanzamt vorgenommene Beurteilung, wonach die zwischen der \*\*\*S\*\*\* GmbH und Herrn \*\*\*S\*\*\* vereinbarte Kaufoption nicht als fremdüblich anzusehen sei, weil diese keine Datumsangabe aufweise und nur die wesentlichen Punkte einer Optionserklärung beinhalte, sei unzutreffend. Die Behörde habe sich mit den wirtschaftlichen Hintergründen der abgeschlossenen Ankaufsoption überhaupt nicht auseinandergesetzt. Dies wäre aber erforderlich gewesen, um feststellen zu können, ob eine Rechtsbeziehung überhaupt steuerrechtliche Vor- oder Nachteile für die Beteiligten entfalten könne, die im Naheverhältnis begründet seien. Die Ankaufsoption sei abgeschlossen worden, damit der Leasingnehmer bei Ablauf des Kündigungsverzichtes das Leasingobjekt zum vereinbarten Kaufpreis, der dem kalkulatorischen Restwert zu diesem Zeitpunkt entsprochen habe, erwerben könne. Eine derartige Vorgehensweise sei für ein Leasinggeschäft absolut üblich und bevorzuge in keiner Weise den Leasingnehmer bzw. benachteilige den Leasinggeber. Der Leasingnehmer leiste bis zum Kaufzeitpunkt die Leasingraten. In den Leasingraten sei eine Abschreibungskomponente (Tilgungskomponente) enthalten, auf deren Basis der Restwert ermittelt werde. Die Abschreibungskomponente habe im gegenständlichen Leasingvertrag genau den steuerlichen Abschreibungssätzen entsprochen. Der kalkulatorische Restwert entspreche sohin genau dem steuerrechtlichen Buchwert zum Ausübungszeitpunkt für die Ankaufsoption. Dass der Leasingnehmer im gegenständlichen Fall auch Alleingesellschafter der Leasinggeberin gewesen sei, mache bei dieser Beurteilung keinen Unterschied. Maßstab für die Beurteilung von Leistungsbeziehungen im Rahmen der Angehörigenjudikatur sei jener, wie sich fremde Personen gegenüber verhalten würden. Gleichartige Verträge (Leasingverträge und Ankaufsoptionen) würden regelmäßig mit denselben Parametern zwischen fremden Dritten abgeschlossen werden. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich dabei um ein im allgemeinen Wirtschaftsleben übliches Verhalten bzw. um eine geübte Praxis handle. Der Vorwurf der mangelnden Fremdüblichkeit der Ankaufsoption sei daher unzutreffend.

Ebenso sei die Argumentation des Finanzamtes, dass der Erstellungszeitpunkt der Option nicht festgestellt werden könne, da auf dieser keine Datumsangabe vermerkt gewesen sei, unzutreffend. So sei der Vorsitzende des Stiftungsvorstandes, RA Dr. N, eingehend zu dieser Thematik befragt worden und habe dieser bestätigt, dass die Ankaufsoption gemeinsam mit dem Leasingvertrag abgeschlossen worden sei. Dass die Ankaufsoption in einer eigenen Urkunde abgefasst worden sei, habe ihren Grund darin, dass es sich dabei um ein eigenständiges Rechtsgeschäft handle. Die Behörde habe die Angaben des Rechtsanwaltes und Stiftungsvorstandes Dr. N in ihrer Beweiswürdigung offensichtlich überhaupt nicht berücksichtigt. Auch sei diesem keine Niederschrift über seine Aussagen übermittelt worden.

Nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur seien Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in ihren wesentlichen Bestandteilen mit genügender Deutlichkeit zu fixieren (VwGH 4.10.1983, 83/14/0034). Die Finanzverwaltung verlange für die Schriftlichkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen darüber hinaus ebenfalls nur, dass die wesentlichen Punkte der Vereinbarung nach außen dokumentiert sein müssen (EStR Rz 1136). Beide Anforderungen seien gegenständlich eindeutig erfüllt. Warum die Behörde im vorliegenden Fall höhere Anforderungen stelle, obwohl der Sachverhalt, nämlich die Einräumung einer Einkaufsoption an den Leasingnehmer branchenüblich sei, werde nicht dargelegt. Aus Anlass des Erwerbes der Ankaufsoption, welcher zeitgleich mit der Übernahme des Leasingvertrages durch die Bf stattgefunden habe, sei der Wert der Liegenschaft durch einen gerichtlich beeedeten SV gutachtlich ermittelt worden. Der Optionswert (Differenz zwischen Verkehrswert und kalkulatorischem Restwert) habe auf Basis dieses Gutachtens rd. € 700.000 betragen. Der Kaufpreis für die Ankaufsoption sei mit € 500.000 unter dem gutachtlich festgestellten Wert der Kaufoption gelegen. Somit sei der Verkauf der Ankaufsoption als fremdüblich zu qualifizieren.

Eine Zuwendung setze den Zufluss eines Wirtschaftsgutes bzw. eines geldwerten Vorteils beim Zuwendungsempfänger voraus. Gegenständlich habe es sich um keine Zuwendung gehandelt, zumal die Ankaufsoption rechtlich jedenfalls bestanden habe, was von der \*\*\*S\*\*\* GmbH als Leasinggeberin (Optionsgeberin) auch schriftlich bestätigt und vom Stiftungsvorstand geprüft worden sei. Eine Ankaufsoption bei Abschluss des Leasingvertrages gelte allgemein als fremdüblich und sei daher steuerlich anzuerkennen. \*\*\*S\*\*\* habe ein Wirtschaftsgut, nämlich die ihm eingeräumte Option, gegen Entgelt an die Bf übertragen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.9.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011 bzw. 2012 als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung führte die Behörde wörtlich Nachstehendes aus:

**"Vermietung \*\*\*Str1\*\*\*:**

*Wie bereits den Ausführungen im Außenprüfungsbericht vom 27.6.2017 ausführlich zu entnehmen ist, wurde das Mietverhältnis zwischen der Bf und ihrem Erststifter - trotz vorliegendem 15 jährigen Kündigungsverzicht (bis zum Jahr 2020) - im August 2010 aufgelöst. Im Jahr 2012 wurde ein neuer Mietvertrag zwischen der Stiftung und dem Erststifter errichtet, in welchem wiederum ein Kündigungsverzicht von 12 Jahren vereinbart wurde, sowie eine Erhöhung des monatlichen Mietzinses von ursprünglich € 7.000,00 + USt auf € 7.600,00 + USt. In der Zeit zwischen Kündigung des Mietverhältnisses und dem Abschluss des neuen Mietvertrages wurden seitens des Erststifters lediglich die Betriebskosten an die Bf geleistet. Die Betriebsprüfung sieht in der Entlassung des Erststifters aus dem Mietvertrag und dem Verzicht auf die vertraglich festgeschriebenen monatlichen Mietzahlungen ein fremdübliches Verhalten und qualifiziert die nicht bezahlten monatlichen Mieten als Zuwendung der Bf an den Erststifter. Die nicht geleisteten Mieten des Jahres 2011 iHv. € 84.000,00 sowie die Mieten betreffend den Zeitraum 1-9/2012 iHv. € 63.000,00 wurden der Kapitalertragsteuer unterworfen, welche im Haftungswege der Bf vorgeschrieben wurde. Ebenso wurde den Einkünften der Privatstiftung die geltend gemachte AfA für das Jahr 2011 sowie eine Halbjahres AfA 2012 hinzugerechnet sowie eine § 12 Abs. 10*

UStG Korrektur des beantragten Vorsteuerabzuges der Errichtungskosten aufgrund des Nichtvorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit vorgenommen. In der Beschwerdeschrift wird ausgeführt, dass von Anfang an geplant war, dass der Erststifter nach seiner Rückkehr aus \*\*\*GB\*\*\* die Liegenschaft wieder anmieten würde und er sei durch die einvernehmliche Beendigung des Mietverhältnisses auch nicht zur Zahlung der Betriebskosten verpflichtet gewesen. Diese wären aber - um der Privatstiftung keinen Schaden zuzufügen - bezahlt worden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass im Beschwerdeverfahren GZ RV/0096-K/11 beim BFG ausgesagt wurde, dass das Mietobjekt mittlerweile für den Stifter zu eng geworden sei (5 Kinder) und der Mietvertrag im Sommer 2010 aufgelöst werde, da man voraussichtlich ein Jahr nach \*\*\*GB\*\*\* übersiedeln werde. Dem zufolge konnte nicht davon ausgegangen werden, dass eine Wiederanmietung von Anfang an geplant war.

Weiters wird ausgeführt, dass durch die Anhebung des Mietzinses im neuen Mietvertrag der Stiftung - wenn überhaupt - lediglich ein Zinsschaden entstanden sei. Die nicht bezahlten Mietzinse können nach Rechtsansicht der Bf auch schon deshalb nicht als Zuwendungen qualifiziert werden, da der Erststifter (\*\*\*S\*\*\*) zwischen August 2010 und August 2012 gar nicht Mieter bzw. Nutzer der Liegenschaft war.

Die entscheidende Frage ist, ob die Bf den Vorteil - Nichtentrichtung der monatlichen Mietzahlungen (in Summe von € 147.000,00) trotz bestehenden Kündigungsverzichts bis 2020 - einem fremden Dritten, also einem Nichtstifter, ebenfalls gewährt hätte. Da der Stiftung definitiv Mieterträge im oben angeführten Zeitraum entgangen sind, obwohl lt. Vertrag ein Kündigungsverzicht bis zum Jahr 2020 vereinbart war, ist wohl nicht davon auszugehen, dass dieser Vorteil einem fremden Dritten auch gewährt worden wäre. Die Tatsache, dass im Jahr 2012 ein neuer Mietvertrag mit dem monatlichen Nettomietentgelt von € 7.600,00 abgeschlossen wurde, ändert nichts an der Tatsache, dass die Mietzahlungen einem "fremden Dritten" nicht erlassen worden wären.

Den Ausführungen folgend sind die nicht bezahlten Mieten als Zuwendungen der Stiftung an den Erststifter anzusehen und die geltend gemachte AfA betreffend 2011 und 2012 wird - den Ausführungen im Bp-Bericht folgend - den Einkünften der Privatstiftung hinzugerechnet. Betreffend die Korrektur des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 10 UStG iHv. € 44.280,00 wird der Beschwerde stattgegeben."

Ebenso wies das Finanzamt mit Beschwerdeentscheidung die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide 2011 und 2012 als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung knüpfte die Behörde in Bezug auf den Beschwerdepunkt "Vermietung \*\*\*Str1\*\*\*" auf ihre Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2011 und 2012 an.

In Bezug auf den Beschwerdepunkt "Ankaufsoption" hielt die Behörde in ihrem Bescheid fest: "Im Jahr 1998 wurde zwischen der \*\*\*S\*\*\* GmbH und Herrn \*\*\*S\*\*\* ein Leasingvertrag abgeschlossen. Lt. Ausführungen der Beschwerdeführerin wurde zeitgleich eine Kaufoption in Höhe von € 500.000,- vereinbart. Diese Kaufoptionsvereinbarung ist ein formloser Siebenzeiler ohne Datumsangabe. In diesen Leasingvertrag trat mit März 2012 die \*\*\*Bf1\*\*\* ein und im selben Zuge wurde der Verkauf der Ankaufsoption vereinbart. Im selben Jahr überwies die \*\*\*Bf1\*\*\* einen Betrag von € 500.000,- an den Erststifter und Begünstigten - Herrn \*\*\*S\*\*\* - für den Erwerb der Ankaufsoption an der Immobilie \*\*\*Str2\*\*\*, \*\*\*Ort1\*\*\*.

Die Außenprüfung hielt fest, dass aufgrund der beherrschenden und federführenden Stellung des Herrn \*\*\*S\*\*\* - sowohl in der \*\*\*S\*\*\* GmbH als auch in der \*\*\*Bf1\*\*\* - für die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie zwischen einer Stiftung und ihrem Erststifter und Begünstigten, im Abgabenrecht ebenso strenge Maßstäbe anzulegen sind, wie diese auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten.

Da bereits die ursprüngliche Optionsvereinbarung zwischen der \*\*\*S\*\*\* GmbH und Herrn \*\*\*S\*\*\* (ursprünglich 100 % Gesellschafter) keineswegs als fremdüblich eingestuft werden konnte (formloser Siebenzeiler ohne Datumsangabe) wurde seitens der Außenprüfung diese Vereinbarung lediglich als Ausfluss der beherrschenden Gesellschafterstellung des Herrn \*\*\*S\*\*\* in der \*\*\*S\*\*\* GmbH angesehen.

Dem folgend wurde die zwischen der \*\*\*S\*\*\* GmbH und Herrn \*\*\*S\*\*\* vereinbarte Kaufoption als eine einem Fremdvergleich nicht standhaltende Vereinbarung angesehen, welche keine steuerliche Wirkung zu entfalten vermag.

Im Ankauf der Option im Jahr 2012 durch die \*\*\*Bf1\*\*\* (welche wiederum per 30.06.2014, im Zuge der Beendigung des Leasingverhältnisses zwischen der \*\*\*Bf1\*\*\* und der \*\*\*S-GmbH\*\*\*, auf die Ausübung der Option verzichtete) sieht die Betriebsprüfung eine verdeckte Zuwendung der Privatstiftung an den Erststifter und Begünstigten - Herrn \*\*\*S\*\*\*.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeschrift setzte sich die Betriebsprüfung sehr wohl mit den wirtschaftlichen Hintergründen einer etwaigen Ankaufsoption auseinander, kommt jedoch zu dem Schluss, dass gleichartige Verträge nicht mit denselben Parametern zwischen fremden Dritte abgeschlossen werden.

Die Judikatur und Verwaltungspraxis zum Einkommensteuerrecht haben ein zweistufiges Prüfungsschema betreffend Fremdvergleich entwickelt. Dabei ist zunächst zu prüfen, ob

1. Ein entsprechender Vertrag auch zwischen Fremden dem äußeren Erscheinungsbild nach so abgeschlossen worden wäre (formelle Komponente des Fremdvergleichs).

In diesem Schritt ist der Fremdvergleich somit logisch mit der Prüfung der Publizitätswirkung bzw. des Vorliegens eines klaren Inhalts verbunden.

2. In einem weiteren Schritt ist ein am Vertragsinhalt (materielle Komponente des Fremdvergleichs) orientierter Fremdvergleich anzustellen (vgl. Kanduth-Kristen/Grün in „Leitfaden verdeckte Ausschüttungen“; 2. Auflage, S. 50)

Die der Finanzverwaltung vorgelegte „Ankaufsoption“ entspricht weder der formellen Komponente (es konnte der Finanzverwaltung nicht glaubhaft dargelegt werden, dass mit fremden Dritten Optionsvereinbarungen derart formlos und ohne Datumsangabe abgeschlossen wurden) des Fremdvergleichs, noch der materiellen Komponente (u.a. werden hinsichtlich Befristung der Option keinerlei Aussagen getroffen) des Fremdvergleichs (siehe auch Bp-Bericht vom 27.06.2017).

Bezüglich Erstellungszeitpunkt (fehlende Datumsangabe) der Ankaufsoption wurde in der Beschwerdeschrift ausgeführt, dass diese in einer gem. § 87 Abs. 2 BAO stattgefundenen Befragung des Herrn Dr. N. N (in seiner Funktion als Rechtsanwalt und Vorsitzender des Stiftungsvorstandes) von diesem bestätigt wurde, dass sowohl Leasingvertrag als auch Ankaufsoption gemeinsam abgeschlossen wurden. Dabei wurde seitens des Finanzamtes über die „Einvernahme nach § 87 Abs. 2 BAO“ weder der **\*\*\*Bf1\*\*\*** noch Dr. N. N eine Niederschrift übermittelt.

Dazu ist festzuhalten, dass gemäß § 87 Abs. 2 "Niederschriften ferner über die Einvernahme von Auskunftspersonen, Zeugen und Sachverständigen sowie über die Durchführung eines Augenscheins aufzunehmen sind". Telefonische Einvernahmen sind gesetzlich nicht vorgesehen (vgl. Ritz; BAO, Erläuternde Bemerkungen zu § 143 BAO, S 420).

Im gegenständlichen Fall fanden sich der Prüfer Hr. S sowie Fr. **\*\*\*L\*\*\*** (Fachbereich des Finanzamtes **\*\*\*FA\*\*\***) in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung „STB GmbH“ in **\*\*\*FA\*\*\*** zu einer Besprechung mit Mag. W und des Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes - Dr. N - ein. Dr. N war persönlich nicht anwesend, stand jedoch telefonisch als Auskunftsperson zu Verfügung.

Die von ihm getätigte zentrale Aussage, nämlich dass sowohl Leasingvertrag als auch Ankaufsoption gemeinsam abgeschlossen wurden, wurde seitens der Finanzverwaltung in freier Beweiswürdigung zur Kenntnis genommen.

Seitens der Beschwerdeführerin wird angeführt, dass die **\*\*\*S-\*\*\*** GmbH das Vorliegen einer Ankaufsoption bestätigt habe. Tatsache ist dabei, dass von einer **undatierten** Ankaufsoption, von einem **undatierten** Beschluss des Stiftungsvorstandes (Eintritt in den Leasingvertrag und Erwerb der Option) sowie einer Vereinbarung zwischen **\*\*\*S\*\*\*** und der **\*\*\*Bf1\*\*\*** vom 07.03.2012 auszugehen ist. Bestätigt hat die **\*\*\*S-\*\*\*** GmbH das Vorliegen einer Ankaufsoption erst mit 08.03.2012 - also einen Tag nach dem Verkauf der Option.

*De facto konnte kein Nachweis betreffend Erstellungszeitraum erbracht werden."*

Mit Eingabe vom 18.10.2017 beantragte die Bf die Vorlage ihrer Beschwerde an das BFG und wiederholte dabei ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend führte die Bf in Bezug auf den Beschwerdepunkt "Vermietung **\*\*\*Str1\*\*\***" aus, dass gegenständlich weder eine Entlassung des Mieters aus dem Mietverhältnis noch ein Verzicht auf vertraglich festgeschriebene Mieteinnahmen vorliegen würden. Das Mietverhältnis sei einvernehmlich beendet worden und in weiterer Folge, und zwar im Jahr 2012, wieder fortgesetzt worden. Eine einvernehmliche Auflösung des Mietverhältnisses vor Ablauf des Kündigungsverzichtes wäre auch mit einem Dritten möglich gewesen, wenn nach der Auslandsabwesenheit eine Wiederanmietung geplant gewesen wäre. Dies gelte insbesondere dann, wenn die weitere Anmietung zu einem höheren Mietzins erfolgte und damit ein allenfalls eingetretener Zinsschaden aus der zwischenzeitigen Nichtvermietung kompensiert werde.

Die Annahme der Behörde, wonach Mietzinszahlungen erlassen worden wären, sei jedenfalls unzutreffend. Da das Bestandverhältnis einvernehmlich aufgelöst worden sei, habe gar keine Verpflichtung für den Mieter zur Bezahlung eines Mietzinses bestanden. Folglich sei es denkunmöglich, dass eine nichtbestehende Schuld erlassen bzw. auf eine gar nicht bestehende Forderung verzichtet worden sei.

Zum Beschwerdepunkt "Ankaufsoption" ergänzte die Bf, dass die finanzamtliche Feststellung, wonach eine Fremdüblichkeit diesbezüglich nicht vorliege, keinesfalls zutreffend sei. Fakt sei, dass die Ankaufsoption als schriftliche Vereinbarung errichtet worden sei und diese sämtliche für die Ausübung selbiger erforderlichen Regelungen beinhalte. Wie viele Wörter bzw. Zeilen eine Vereinbarung enthalte, sei für die steuerliche Beurteilung letztendlich irrelevant. Ausdrücklich bestritten werde, dass **\*\*\*S\*\*\*** in der Bf eine beherrschende Stellung innegehabt habe, zumal dem die strenge Bestimmungen des Privatstiftungsgesetz entgegenstünden.

Das Finanzamt führe in seiner Begründung zur Beschwerdevorentscheidung zwar aus, die Außenprüfung hätte sich mit den wirtschaftlichen Hintergründen der Ankaufsoption auseinandergesetzt, gelange aber in der Folge wiederum zur Schlussfolgerung, dass letztlich nur das äußere Erscheinungsbild der Urkunde (Anzahl der Zeilen) für die Beurteilung der Fremdüblichkeit des Rechtsgeschäftes maßgeblich sei. Inhaltlich werde offensichtlich das Vorliegen einer Befristung als notwendige Bedingung für die Fremdüblichkeit angesehen. Dies sei allerdings eine rein willkürliche Feststellung, die in keiner Weise begründet sei. Tatsächlich sei eine Befristung der Option nicht erforderlich, da sie den Leasingnehmer nicht begünstige. Es liege im ausschließlichen Interesse des Leasingnehmers die Ankaufsoption möglichst rasch auszuüben, da sonst die laufenden Leasingraten weiter zu bezahlen seien und der Kaufpreis (Restwert) sich aber nicht mehr verändere.

Es sei grundsätzlich zutreffend, dass telefonische Einvernahmen gesetzlich nicht vorgesehen seien. Es gehe aber nicht an, dass eine solche Einvernahme stattfinde und die Betriebsprüfung, je nach Ergebnis der Einvernahme, willkürlich festlegen könne, ob darüber eine Niederschrift aufgenommen werde oder nicht. Insbesondere dann, wenn die Einvernahme nicht das seitens der Behörde gewünschte Ergebnis bringe, könne nicht einfach behauptet werden, dass keine Notwendigkeit bestehe Ergebnis zu dokumentieren. Festzuhalten sei zudem, dass eine Aussage einer Auskunftsperson nicht in freier Beweiswürdigung zur Kenntnis genommen werden

könne, sondern sei diese vielmehr im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu würdigen. Die Behörde beschränke sich bei ihrer Beurteilung unzulässiger Weise ausschließlich auf negative Feststellungen, wonach Tatsachen nicht festgestellt werden konnten. Aussagen von Auskunftspersonen und Schreiben der Anwaltskanzlei, welche die Transaktion abgewickelt habe, seien nicht berücksichtigt worden. Ebenso wenig sei begründet worden, weshalb die Aussage von Dr. N, wonach die beiden Verträge gemeinsam abgeschlossen worden seien, nicht glaubwürdig sei. Es finden sich auch keine Feststellungen, wonach die Ankaufsoption nicht gemeinsam mit dem Leasingvertrag abgeschlossen worden sei.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Beschwerdesache dem BFG zur Entscheidung vor und verwies in seinem Vorlagebericht stellungnehmend auf die ergangenen Beschwerdevorentscheidungen.

In dem von Finanzamt zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten finden sich u.a. nachstehende Urkunden:

- Mietvertrag zwischen Bf und \*\*\*S\*\*\* vom 15.11.2004 hinsichtlich \*\*\*Str1\*\*\* samt Bau- und Ausstattungsbeschreibung
- Nachtrag zum Mietvertrag vom 15.11.2004 (Ziffer 1) vom 10.1.2006
- Mietvertrag zwischen Bf und \*\*\*S\*\*\* vom 26.9.2012 hinsichtlich \*\*\*Str1\*\*\*
- Mietvertragsentwürfe vom 25.8.2010 und 18.5.2011, welche als Mieter DI \*\*\*H\*\*\* ausweisen
- Anbot auf Abschluss eines Immobilienleasingvertrages, abgeschlossen zwischen \*\*\*S-\*\*\* GmbH und \*\*\*S\*\*\* vom 16.11.1998
- Gutachten Dris. \*\*\*N\*\*\* vom 15.2.2012 über den Verkehrswert der Liegenschaft \*\*\*Str2\*\*\* vom (Auftraggeberin: Bf)
- Vereinbarung zwischen \*\*\*S\*\*\* und Bf ("Endfassung vom 7.3.2012") betreffend Vertragseintritt der Bf in den Leasingvertrag und Veräußerung der Kaufoption
- Schreiben der \*\*\*S-\*\*\* GmbH an die Bf vom 8.3.2012 betreffend Einverständnis zur in Pkt 8. dargestellten Rechtsgeschäfte
- Ankaufsoption (ohne Datum)
- Beschluss des Stiftungsvorstandes betr. Übernahme des Leasingverhältnisses und Erwerb der Kaufoption (ohne Datum)
- Beschluss des Stiftungsvorstandes betr. Beendigung des Leasingverhältnisses und Verzicht aus Ausübung der Kaufoption (ohne Datum)
- Memo der Steuerberatungskanzlei STB1 vom 2.4.2012 betreffend Gebührensituation in Bezug auf die Übernahme des Leasingvertrages \*\*\*Str2\*\*\*
- Rechnung von \*\*\*S\*\*\* an Bf betreffend Optionsverkauf mit Vermerk "ER 20/12/2013"

In der im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** abgeführten mündlichen Verhandlung brachte der Stiftungsvorstandsvorsitzende Dr. N ergänzte vor, dass er einen Nach- bzw. Ersatzmieter für die Zeit der Absenz von \*\*\*S\*\*\* gesucht habe; er habe geglaubt in der Person des Geschäftsmannes DI \*\*\*H\*\*\* fündig geworden zu sein. Dieser habe ihm im Zuge einer Einladung erzählt, dass er für die Zeit des Hausbaus eine Wohnmöglichkeit suche. Die Immobilie "\*\*\*\*Str1\*\*\*\*" hätte sich für ein befristetes Mietverhältnis sehr geeignet. Leider habe sich die Hoffnung zerschlagen. In der Folge sei es ihm trotz Beiziehung gewerblicher Makler nicht gelungen einen Ersatzmieter aufzutreiben. Er habe daraufhin mit Herrn \*\*\*S\*\*\* vereinbart, dass dieser für die Zeit seines Auslandsaufenthaltes die Betriebskosten für die Villa übernehmen solle. Im Nachhinein wäre es sicher klüger gewesen auf den Mietzins nicht zu verzichten und diesen zumindest teilweise einzufordern. Andererseits sei die Bf auch daran interessiert gewesen, ein gutes Mietverhältnis zum Mieter zu haben und diesem in gewissen Situationen auch entgegenzukommen. Herr \*\*\*S\*\*\* sei seinerseits insofern konziliant gewesen, als dass dieser bei Abschluss des zweiten Mietvertrages am 26.9.2012 einen weiteren Kündigungsverzicht für die Dauer von über zwölf Jahren abgegeben habe. In Summe habe sein Kündigungsverzicht somit insgesamt zwanzig Jahre betragen. Die Vorgehensweise im Zusammenhang mit der einvernehmlichen Lösung des Mietvertrages in 2010 bzw. der Wiedervermietung in 2012 seien mündlich mit Herrn \*\*\*S\*\*\* vereinbart worden.

Den Zeitpunkt, zu dem Herr \*\*\*S\*\*\* ihn verständigt habe wieder nach Österreich zurückkehren zu wollen, könne er nicht mehr angeben. Ebenso wenig wisse er, weshalb zwei Mietvertragskonzepte (Entwurf vom 25.8.2010 und vom 18.5.2011) für ein Bestandverhältnis mit Herrn DI \*\*\*H\*\*\* erstellt worden seien; er vermute, dass dies im Zusammenhang mit dem Zeitpunkt des beabsichtigten Hausbaus des potenziellen Mieters gestanden sei. Während der Abwesenheit der Familie \*\*\*S\*\*\* sei das Wohnhaus leer, aber zur Vermietung bereit gestanden. Insgesamt gesehen sei das Objekt ein lukratives Investment; das dem Mieter gegenüber dargebrachte Entgegenkommen (Verzicht auf Mietzins) sei aus seiner Sicht durchaus fremdüblich.

Die Amtsvertreterin führte zum ersten Beschwerdepunkt aus, entscheidend sei vielmehr, dass ein ordentlicher Geschäftsmann auf die Mietzinszahlungen keinesfalls verzichtet und den Anspruch bei Nichterfüllung wohl gerichtlich durchgesetzt hätte. Der gegenständliche Verzicht liege nach Ansicht der Behörde im Naheverhältnis der Bf zum Erststifter begründet. Man müsse sich nämlich vor Augen halten, dass die Villa für die Wohnbedürfnisse des Stifters und seiner Familie erbaut worden sei. Dass Stiftung bzw. Stifter ein besonderes Interesse an der Vermietung der Liegenschaft gehabt hätten, könne sich die Amtsvertreterin nicht vorstellen. Im Übr-

gen habe der VwGH bereits in seinem die Vorjahre der Bf betreffenden Erkenntnis Zl. 2012/15/0150 festgehalten, dass der Verzicht auf Mietzahlungen betreffend 2010 eine steuerpflichtige Zuwendung darstellen könne.

Der als Zeuge einvernommene Mieter und Stifter (und Alleinbegünstigte) \*\*\*S\*\*\* gab unter Wahrheitspflicht stehend an, dass der Aufenthalt in \*\*\*GB\*\*\* auf eine Zeitspanne zwischen ein und zwei Jahren ausgelegt gewesen sei. Der Grund des Auslandsaufenthaltes sei in der Ausbildung seiner Kinder gelegen. Die Vereinbarung, das ursprüngliche Mietverhältnis aufzulösen und nach seiner Rückkehr nach Österreich ein neues zu begründen, sei mit Dr. N mündlich abgeschlossen worden. Während diverser Aufenthalte in Österreich in den beiden Streitjahren habe er entweder bei seinen Eltern oder in der Wohnung eines Freundes genächtigt. Er habe sich in diesem Zeitraum auch aus beruflichen Gründen in Wien aufgehalten, wo er in einem Hotel genächtigt habe. Er hätte kein Problem damit gehabt, wenn die Villa während seiner Absenz vermietet worden wäre.

In Bezug auf den Beschwerdepunkt "Ankaufsoption" führte Dr. N aus, dass die Erstellung einer gesonderten Urkunde ein absolut üblicher Vorgang sei. Es sei keinesfalls erforderlich eine Ankaufsoption im Leasingvertrag aufzunehmen. Richtig sei, dass grundsätzlich kein formeller Leasingvertrag, sondern eben nur eine Leasingofferte erstellt worden sei, welche vom Leasingnehmer durch Bezahlung der Leasingraten konkludent angenommen worden sei. Aufgrund einer gesetzlichen Änderung des AfA-Satzes bei Gebäuden sei eine zweite Ankaufsoption gezeichnet worden, die dem geänderten Wertansatz Rechnung getragen habe. Der in der vorliegenden (aktenkundigen) Ankaufsoption ausgewiesene Wert von öS 16.677.373,52 entspräche bereits dem bereinigten Wertansatz. Die erste Ankaufsoption sei ihm nicht vorgelegt worden. Er könne nicht angeben, ob seine Kanzlei die Ankaufsoption verfasst habe. Dies gelte sowohl hinsichtlich der ursprünglichen als auch hinsichtlich der berichtigten Optionserklärung. Er könne auch nicht sagen, ob Herr \*\*\*S\*\*\* die zweite Ankaufsoption in seinem Beisein gezeichnet habe. Sicher sei jedenfalls, dass der Leasingvertrag selbst (bzw. das Anbot) von seiner Kanzlei erstellt worden sei; er vermute aber, dass dies auch für die Ankaufsoption gelte, zumal es sich hierbei um Standardverträge handle, welche gleichzeitig errichtet würden. Die Stiftung selbst habe erst 2012 von der Möglichkeit des Erwerbes der Option erfahren. Da bekannt gewesen sei, dass die Liegenschaft Potenzial habe, habe sich die Bf für den Erwerb der Option entschieden. Die Beschlüsse des Stiftungsvorstandes betreffend Genehmigung der strittigen Rechtsgeschäfte seien deshalb ohne Beisetzung eines Datums erfolgt, da ein solches im Lichte des Genehmigungsprozesses ohne Belang sei. Zudem würde der Beschluss den einzelnen Stiftungsvorständen im Postwege zugesandt werden und würden diese naturgemäß zu verschiedenen Zeitpunkten zeichnen.

Der steuerliche Vertreter StB Mag. W führte aus, dass die beiden unterschiedlichen Ansätze in Bezug auf den Restwert der Liegenschaft im Leasinganbot (lt § 1: öS 13.957.169,00 öS) und in der Optionsurkunde (öS 16.677.373,52) aus der gesetzlichen Änderung des AfA-Satzes resultieren würden. So sei die Gebäude-AfA im Jahre 2001 von 4% auf 3% vermindert worden.

Der Leasingvertrag und die Ankaufsoption seien erstmals im Jahre 2011 bzw. 2012 nach außen hin in Erscheinung getreten, nämlich als diskutiert worden sei, wie denn in Bezug auf die Option vorzugehen sei. Man habe sich schlussendlich dafür entschieden, dass die Option nicht vom Optionsinhaber gezogen werde, sondern dass er diese an die Bf veräußere. Diese Entscheidung sei unter dem Aspekt getroffen worden, dass bereits eine Erweiterung des Objektes \*\*\*Str2\*\*\* angedacht gewesen sei. Er (Mag. W) wissen nicht, wann Herr \*\*\*S\*\*\* als Gf der \*\*\*S\*\*\* GmbH die Optionserklärung gezeichnet habe. Die Erklärung sei ihm bzw. seiner Steuerberaterkanzlei erst im Jahre 2011 oder 2012 vorgelegen.

Zum Vorbringen der Amtsvertreterin, wonach Herr \*\*\*S\*\*\* auch auf die Ausübung der Option verzichten hätte können, um so die als Begründung für die Nichtausübung der Option durch die Bf angezogene Eigenkapitalstärkung der \*\*\*S\*\*\* Invest GmbH herbeizuführen, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass dieser (\*\*\*S\*\*\*) die Option auch ausüben und die Liegenschaft zum vereinbarten Restwert erwerben hätte können. Danach hätte er das Ertragsobjekt entweder an die \*\*\*S\*\*\* GmbH oder an die Bf zum Verkehrswert veräußern können. Herr \*\*\*S\*\*\* wäre dann wirtschaftlich gleichgestellt gewesen wie bei der vorgenommenen Transaktion. Dies hätte allerdings den Nachteil gehabt, dass die Grunderwerbsteuer zweimal angefallen wäre.

Über Vorhalt der Amtsvertreterin, wonach aus den von Seiten der steuerlichen Vertretung zitierten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnissen Zlen 2007/15/0200, 99/14/0109 und 97/13/0076 hervorgehe, dass in den Optionserklärungen stets die Art und Weise der Optionsausübung festgehalten werde und zudem eine Annahmefristung implementiert sei, entgegnete StB Mag. W, dass gegenständlich das Ende der Optionsausübung mit dem Ende des Leasingverhältnisses korrespondiere. Dies wäre im vorliegenden Fall der 2.12.2013 gewesen.

Die Amtsvertreterin brachte weiters vor, es sei auffällig, dass das Leasinganbot und die Ankaufsoption verschiedene Wohnschriften von Herrn \*\*\*S\*\*\* aufweisen würden; dies lasse den Rückschluss zu, die Dokumente seien zu verschiedenen Zeitpunkten erstellt worden.

\*\*\*S\*\*\* gab zur Thematik der Ankaufsoption als Zeuge befragt an, dass er nicht wisse, ob wegen des geänderten AfA-Satzes ein weiteres Leasinganbot mit geändertem Ratenausweis erstellt worden sei. Bekannt sei ihm aber, dass die Änderung des AfA-Satzes zu einem geänderten Restkaufpreis geführt habe. Ob bezüglich des Restkaufpreises ein neues Dokument erstellt oder dies nur mündlich vereinbart worden sei, könne er nicht angeben. Die vorliegende Ankaufsoption sei von Dr. N erstellt worden; gemeinsam mit der Leasingofferte sei ihm diese übermittelt worden. Weshalb er bei der Unterzeichnung der Optionserklärung kein Datum beigesetzt habe, könne er nicht sagen. Ob das Leasinganbot bzw. die Ankaufsoption nach außen in Erscheinung getreten seien, sei ihm nicht bekannt.



Der Zeuge führte ferner aus, die \*\*\*S-\*\*\* GmbH, die Bf und er seien vermutlich im Jahre 2012 übereingekommen, dass die Bf in den Leasingvertrag eintrete und die Ankaufsoption erwerbe. Von wem diesbezüglich die Initiative ausgegangen sei, könne er nicht angeben. Hätte ihm die Bf die Ankaufsoption nicht abgekauft, dann hätte er die Option gezogen. Dem Zeugen wird die aktenkundige Ankaufsoption mit ausgewiesenem Kaufpreis von öS 16.677.373,52 zur Einsicht vorgelegt. Dieser gibt an, dass dies die "ursprünglich formulierte und nicht die abgeänderte Option" sei.

In den Schlussausführungen beantragte die Amtsvertreterin die Abweisung der Beschwerde in allen Punkten. Der steuerliche Vertreter beantragte indes, das BFG möge der Beschwerde stattgeben und die angefochtenen Bescheide aufheben.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt**

Das Gericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

#### **1. Mietverhältnis "\*\*\*\*Str1\*\*\*\*"**

In dem zwischen der Bf und Herrn \*\*\*S\*\*\* (Stifter und Erstbegünstigter der Bf) abgeschlossenen Mietvertrag vom 15.11.2004 in Bezug auf das genannte Mietobjekt gab der Bestandnehmer einen Kündigungsverzicht für die Dauer von 15 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses ab.

Im Jahre 2010 trat Herr \*\*\*S\*\*\* an den Stiftungsvorstand heran und teilte diesem mit, dass er und seine Familie der Ausbildung seiner Kinder wegen für einen Zeitraum von ein bis zwei Jahren nach \*\*\*GB\*\*\* ziehen werde. Da für den Zeitraum der Absenz, deren tatsächliches Ausmaß erst im Zuge des Auslandsaufenthaltes feststand, kein Ersatzmieter gefunden werden konnte, blieb die Villa unvermietet. Zwischen Stiftungsvorstand und Mieter wurde vereinbart, dass letzterer die auflaufenden Betriebskosten inklusive USt tragen solle. Auf einen Ersatz für den Ausfall des Bestandzinses wurde von Seiten der Bf zur Gänze verzichtet.

Mit Mietvertrag vom 26.9.2012 wurde zwischen der Bf und Herrn \*\*\*S\*\*\* wiederum ein Mietverhältnis begründet. Der Bf gab einen Mietverzicht für die Dauer von 12 Jahren und 3 Monaten, sohin bis zum 31.12. 2025, ab. Die Kaltmiete wurde von € 7.000 (Nachtrag vom 10.1.2006) auf € 7.600 erhöht, womit der inflationsbedingte Wertverzehr egalisiert wurde. Laut Mietvertrag vom 15.11.2004, Pkt 3.3, ist der VPI 2000, Ausgangsbasis Jänner 2010, für die Wertsicherung des Bestandzinses heranzuziehen. Der VPI 2000 Stichtag betrug im besagten Monat (Jänner 2010) 119,3 Punkte, im Oktober 2012 129,5 Punkte, was einer Steigerung von 8,54 % entspricht.

#### **2. Ankaufsoption**

Mit Anbot auf Abschluss eines Immobilienleasingvertrages vom 16.11.1998 bot die \*\*\*S-\*\*\* GmbH, vertreten durch deren Ges Gf \*\*\*S\*\*\*, Herrn \*\*\*S\*\*\* an, ein Leasingverhältnis in Bezug auf die Immobilie \*\*\*Str2\*\*\* (Geschäft- und Bürohaus) einzugehen. Auf die Errichtung einer förmlichen Vertragsurkunde wurde aus steuerlichen Gründen (Vermeidung der Rechtsgeschäftsgebühren) verzichtet; der Parteienkonsens kam konkludent durch Bezahlung der vereinbarten Leasingraten zustande.

§ 1 des Anbots regelt den Leasinggegenstand selbst und weist den Gebäuderestwert nach Ablauf der bedungenen Vertragsdauer mit öS 13,957.169, aus. Der Leasingvertrag konnte laut § 2 des Anbots ausschließlich vom Leasingnehmer, und zwar frühestens nach fünf Jahren vorzeitig aufgekündigt werden. In § 3 des Anbots wird das vom Leasingnehmer zu leistende Leasingentgelt (öS 130.450,- zzgl. USt) festgelegt. In der Zeile "Der Restwert nach Ablauf der Vertragsdauer beträgt ...." wurde kein Wert eingetragen.

Aktenkundig ist eine als "Ankaufsoption" bezeichnete vom Ges Gf der \*\*\*S-GmbH\*\*\*, \*\*\*S\*\*\*, unterzeichnete und ohne Datum versehene Urkunde, in welcher wörtlich festgehalten wird:

*"Die \*\*\*S-\*\*\* GmbH hat als Leasinggeberin mit \*\*\*S\*\*\*, geb. \*\*\*TTMMJJ\*\*\*, \*\*\*Str2\*\*\*, \*\*\*Ort1\*\*\*, dass Objekt \*\*\*Str2\*\*\*, bestehend aus einem Büro- und Geschäftshaus, Liegenschaft EZ \*\*\*1\*\*\*, GB \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*Ort3\*\*\* im Rahmen eines Leasingvertrages per 1.12.1998 abgeschlossen.*

*Die Leasinggesellschaft bietet Herrn \*\*\*S\*\*\*, geb. \*\*\*TTMMJJ\*\*\*, unwiderruflich an, das vorgenannte Objekt zum festen Kaufpreis in Höhe von öS 16,677.373,52 anzukaufen. Diese Ankaufsoption kann frühestens mit 2.12.2013 ausgeübt werden."*

Mit der zwischen \*\*\*S\*\*\* einerseits und der Bf andererseits abgeschlossenen Vereinbarung (auf der Vertragsurkunde scheint "Endfassung vom 7.3.2012" auf) kamen die Vertragsparteien überein, dass die Bf den Leasingvertrag zwischen der \*\*\*S-\*\*\* GmbH und Herrn \*\*\*S\*\*\* zur Gänze übernimmt und letzterem die Option auf den Erwerb der Liegenschaft zu einem fixen Betrag in Höhe von € 500.000 abgekauft. Gemäß Punkt 2. der Vereinbarung kann die Option auf den Erwerb der Liegenschaft erstmalig nach Ablauf des Leasingverhältnisses, sohin zum 2.12.2013, ausgeübt werden. Die Vereinbarung legt fest, dass als Stichtag zur Übertragung des Leasingvertrages der 1.3.2012 gelten solle; an diesem Tage "wird auch der Verkauf der Option durchgeführt und gehen alle Rechte und Pflichten aus dem Leasingvertrag auf die \*\*\*Bf1\*\*\*" über. Festgehalten wurde weiters, dass eine Einverständniserklärung der Leasinggeberin hinsichtlich des Vertragseintrittes der Bf vorzuliegen habe, welche in Schriftform oder mündlich zu erfolgen habe. Hinreichend sei allerdings, wenn die Leasinggeberin die Ratenzahlung durch die neue Vertragspartnerin annehme.

Mit Schreiben vom 8.3.2012 teilte die Leasinggeberin (\*\*\*S-\*\*\* GmbH) der Bf mit, dass diese mit der Veräußerung der Option sowie der Übernahme des Leasingvertrages durch die Bf einverstanden sei.

Das Rechtsgeschäft wurde vom Stiftungsvorstand durch Beschluss sanktioniert, wobei der Beschluss keine Datumsangabe enthält.

## 2. Beweiswürdigung

Bei seiner Beweiswürdigung legte das Gericht die im Verwaltungsakt einliegenden Urkunden, die erstatteten Vorbringen der Verfahrensparteien bzw. deren Vertreter sowie die Aussagen des Zeugen \*\*\*S\*\*\* zugrunde.

## 3. Rechtliche Beurteilung

### 1. Mietverhältnis "\*\*\*\*Str1\*\*\*\*"

Zuwendungen einer Privatstiftung sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte. Auch die Privatnutzung des Stiftungsvermögens durch den Begünstigten fällt unter § 27 Abs. 5 Z 7 EStG, es sei denn, es liegt ein fremdüblicher Leistungsaustausch vor.

Entscheidungswesentlich ist im vorliegenden Fall die Frage, ob ein fremder Vermieter bei vorliegender Sach- und Vertragslage so gehandelt hätte wie die Bf, die ihrem Bestandnehmer für die Dauer seines Auslandsaufenthaltes die Mietzinszahlungen für einen Zeitraum von zwei Jahren erlassen hatte und sich mit dem Ersatz der anfallenden Betriebskosten zufriedengab. Die konkrete Abwesenheitsdauer des Mieters war anfangs nicht bekannt, sondern ergab sich diese erst im Laufe des Auslandsaufenthaltes.

Wie bereits der Verwaltungsgerichtshof in seinem Ablehnungsbeschluss vom 26.2.2015, Zl. 2012/15/0150-7, welcher zu den Vorjahreszeiträumen der Bf erging, in einem obiter dictum festgehalten hatte, sei im Verzicht der Bf auf das Einfordern von Mietzinszahlungen gegenüber dem Stifter betreffend das Jahr 2010 allenfalls eine steuerpflichtige Zuwendung in diesem Jahr zu erblicken.

Fakt ist, dass der Bestandnehmer und Stifter bei Abschluss des Mietverhältnisses mit der Bf im September 2004 einen einseitigen Kündigungsverzicht für die Dauer von 15 Jahren abgegeben hatte. Unter diesem Blickwinkel hatte das Gericht die Frage der Fremdüblichkeit des Verhaltens der Stiftung zu beurteilen. Unstrittig ist, dass die Liegenschaft während der Zeit des Auslandsaufenthaltes von Herrn \*\*\*S\*\*\* nicht in Bestand gegeben wurde. Ob dies letztlich aus Gründen der mangelnden Nachfrage von befristeten Mietverträgen über hochpreisige Wohnhäuser in exklusiver Lage geschah oder lediglich mangels intensiver Suche nach einem entsprechenden Ersatzmieter, bleibt letztendlich unerheblich. Obgleich der steuerliche Vertreter ausführte, dass die Bf an sich bereits einen Mietinteressenten (DI \*\*\*H\*\*\*) an der Hand gehabt habe, dieser letztlich aber aus nicht näher bekannten Gründen "abgesprungen" sei, mag durchaus zutreffen, bleibt allerdings für die Beurteilung im Lichte der Zuwendungsthematik bzw. des unter fremden Vertragsparteien üblichen Verhaltens irrelevant. Das erkennende Gericht teilt vollinhaltlich die Rechtsauffassung der belangten Behörde, wonach es fremdüblich gewesen wäre, wenn die Bf bzw. der zur Vertretung berufene Stiftungsvorstand bei Fehlen eines Ersatzmieters für die Zeit der Leerstehung der Villa auf die Herstellung des vertragskonformen Zustandes gedrungen und vom Bestandnehmer den durch die Unterbrechung des Mietverhältnisses entstandenen Schaden in Form der entgangenen Mietzinszahlungen eingefordert hätte. Ein Extraneus hätte sich nicht mit dem Ersatz von Betriebskosten für den Zeitraum der Leerstehung (zwei Jahre) zufriedengegeben, sondern hätte vielmehr den durch die Vertragslage gegebenen Anspruch eingefordert und erforderlichenfalls im Rechtswege durchgesetzt.

Daran vermag auch das Argument, wonach durch die verspätete Zahlung lediglich ein Zinsschaden entstanden sei, nichts zu ändern. Es ist zwar zutreffend, dass durch den Abschluss des zweiten Mietvertrages im September 2012 durch die Abgabe eines Kündigungsverzichts für die Dauer von über zwölf Jahren die ursprünglich vereinbarte Dauer des Mietverhältnisses (Ende 2020) um fünf Jahre (bis 2025) prolongiert wurde, allerdings übersieht dieses Vorbringen, dass durch die Nichtbezahlung des Mietzinses für zwei Jahre hindurch der Bf ein beträchtlicher Schaden erwachsen ist. Aufgrund der vorliegenden Vertragslage hatte diese nämlich nur die Chance auf Erzielung eines Mietzinses, sondern vielmehr einen gesicherten und auch gerichtlich durchsetzbaren Anspruch.

Dass die Abgabe eines Kündigungsverzichts für die Dauer von fünfzehn Jahren per se nicht rechtskonform wäre, wurde im Verfahren nicht vorgebracht. Für eine derartige Annahme finden sich nicht die geringsten Anhaltspunkte. Nach der einschlägigen Judikatur des OGH ist ein vom Mieter abgegebener Kündigungsverzicht bei unbefristeten Mietverhältnissen auch im Regelungsbereich des MRG rechtswirksam, es sei denn, es kommt dadurch den Bestandnehmer zu einer sittenwidrigen Knebelung. Eine analoge Anwendung des § 29 Abs. 2 MRG ist nicht anzustellen (vgl. dazu OGH 1.2.2007, 9 Ob 141/06k; OGH 13.2.2001, 4 Ob 324/00a und OGH 12.2.2003, 9 Ob 4/03k hins. Kündigungsverzicht für 40 Jahre).

Eine die Annahme einer Sittenwidrigkeit und damit Nichtigkeit des Kündigungsverzichts rechtfertigenden grobe Knebelung des Bestandnehmers ist ggst. nicht erkennbar; auf das ao. Kündigungsrecht wurde auch nicht verzichtet (s. Pkt 2.4 des nämlichen Mietvertrages). Im Lichte dieser Betrachtung ist zudem der Umstand zu berücksichtigen, dass die Villa von der \*\*\*S-\*\*\* GmbH als Generalunternehmerin unter Berücksichtigung der Vorstellungen und Wünsche des Mieters und Erststifters gebaut wurde (vgl. Pkt 1.1. Mietvertrag und Pkt I des Nachtrages zum Mietvertrag vom 10.1.2006).

Dass laut Ausführungen des Stiftungsvorstandes Dr. N ein Entgegenkommen für ein gedeihliches und langfristig ausgelegtes Bestandverhältnis förderlich ist, ist notorisch. Allerdings findet dieses Entgegenkommen dort seine Grenze, wo Handlungsweisen an den Tag gelegt werden, die im Geschäftsleben unüblich sind und deshalb anzunehmen ist, dass diese ihre Wurzeln im Naheverhältnis der Vertragsparteien haben.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass nach Auffassung des Gerichtes kein fremder Bestandgeber seinem Bestandnehmer für die Dauer von zwei Jahren die Bezahlung des Mietzinses erlassen würde, wenn sich für diesen Zeitraum nicht ein tauglicher Ersatzmieter

finden ließe. Ein fremder Vermieter hätte im konkreten Falleiner vorzeitigen Auflösung des Bestandverhältnisses nicht zugestimmt und den eingetretenen Schaden aus der nicht gehörigen Vertragserfüllung übernommen; ein außenstehender Bestandgeber hätte vielmehr vom Mieter die vereinbarungskonforme Erfüllung des Vertrages bzw. den Ersatz des Nichterfüllungsschadens verlangt.

Wenn die belangte Behörde jene Mietzinszahlungen, welche der Bf aufgrund des Nichteinforderns beim Mieter entgangen sind, als Zuwendung beurteilt, so steht dies nach Auffassung des BFG in Einklang mit der Rechtslage.

Ebenso rechtskonform ist das Vorgehen der belangten Behörde, die Gebäude-AfA für jenen Zeitraum, in welchem das Objekt keiner Vermietung zugeführt wurde, zu neutralisieren. Dies aus folgendem Grund: Die Bf hatte um den Stifter entgegenzukommen, freiwillig und ohne Not auf die Erzielung von möglichen Mieteinnahmen verzichtet. Da dieses Verhalten nicht aus betrieblichen Erwägungen geschah, sondern offensichtlich aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses zwischen den Vertragsparteien (und damit fremdunüblich), kann eine Berücksichtigung des Wertverzehr im beschwerdeverfangenen Zeitraum nicht erfolgen. Entgegen der Auffassung der Bf lässt sich die daraus resultierende Leerstehung der Liegenschaft nicht als Vermietung qualifizieren, und zwar unbeschadet dessen, dass die Betriebskosten vom (ehemaligen) Bestandnehmer getragen wurden.

Dass die Höhe der korrigierten AfA-Beträge (lt AVZ) nicht richtig wäre, wurde von der Bf nicht eingewendet. Das Gericht nimmt diesbezüglich keine Überprüfung vor.

## 2. Ankaufsoption

Auch diesbezüglich hatte das Gericht zu beurteilen, ob die vorliegende Kaufoption die Kriterien der Fremdüblichkeit erfüllt. Die belangte Behörde wandte ein, dass auf Grund des Bestehens eines Naheverhältnisses zwischen Optionsgeberin, Optionsnehmer und Bf als Erwerberin der Ankaufsoption die Angehörigenjudikatur anzuwenden sei. Das Gericht teilt diese Rechtsauffassung.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann 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. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. etwa VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013 uva.).

Die in der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Kommt es zu Rechtsgeschäften zwischen Stifter, Begünstigten oder einem Mitglied des Stiftungsvorstands und der Privatstiftung, geht die Judikatur für deren steuerliche Anerkennung von einer generellen Anwendung der strengen Grundsätze für die Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen aus. Darunter ist insbesondere die Prüfung der Fremdüblichkeit zu verstehen (vgl. Thorbauer, PSR 1/2015, S 20; ÖStZ 2015/448). Gleiches gilt für Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern bzw. Ges Gf (bspw. VwGH 15.3.1995, 94/13/0249).

Dem Steuerrecht inhärent ist der Grundsatz, dass rückwirkende Parteienvereinbarungen unbeachtlich sind; umso mehr ist ihnen bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen die Anerkennung zu versagen.

Die Bestimmung des § 167 Abs. 2 BAO umschreibt den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Freie Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweise grundsätzlich gleichwertig sind und es keine gesetzlichen Beweisregeln (wie bspw. in Form einer Rangordnung der Beweismittel) gibt. Nach erfolgter Beweisaufnahme ist der innere Gehalt des Ergebnisses des Beweisverfahrens dafür ausschlaggebend, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht.

Zunächst war unter Zugrundelegung des strengen Maßstabes der Angehörigenjudikatur zu prüfen, ob das Vorbringen der Bf, wonach die undatierte Optionserklärung vom Gf der \*\*\*S\*\*\* GmbH gemeinsam mit der Leasingofferte unterzeichnet und Herrn \*\*\*S\*\*\* zur Annahme angeboten wurde, einen hohen Grad an Wahrscheinlichkeit aufweist, oder ob ein hoher Grad an Wahrscheinlichkeit dahingehend besteht, dass die Erstellung bzw. Zeichnung der Urkunde erst Jahre später, etwa zu einem Zeitpunkt, zu dem sich herauskristallisiert hatte, was mit dem Leasingobjekt künftig zu geschehen habe, erfolgt sei. Eine gemeinsam mit dem Leasinganbot erstellte und gezeichnete Optionserklärung, welche dem Erklärungsempfänger (Optionsnehmer) uno actu mit der Leasingofferte zur Annahme zukommt, wäre wohl als fremdüblich zu beurteilen, zumal die Einräumung einer Ankaufsoption im Immobilienleasinggeschäft als üblicher Standard gilt. Sollte allerdings erst Jahre später diese Optionserklärung abgegeben worden sein, dann kann nach Auffassung des erkennenden Gerichtes nicht mehr von einer fremdüblichen Optionseinräumung gesprochen werden. Dies gilt insbesondere im Lichte der Tatsache, dass - wie vom Stiftungsvorstand und Herrn \*\*\*S\*\*\* einhellig bestätigt wurde - die Immobilie sich als gutes Investment erwiesen hatte. Herr \*\*\*S\*\*\* gab an, dass er die Option selbst gezogen hätte, sofern nicht eine Veräußerung derselben an die Bf erfolgt wäre. Spätestens im Jahre 2012 war der Leasinggeberin bekannt, welches Potenzial in der Liegenschaft steckt und hätte diese einem fremden Leasingnehmer eine Kaufoption in der hier vorliegenden Art wohl nicht mehr eingeräumt. Tatsache ist, dass der Optionswert, also die Differenz zwischen dem durch den Privatsachverständigen Dr. \*\*\*N\*\*\* festgestellten Verkehrswert (rd. 1,9 Mio €) und dem in der (aktenkundigen) Optionsurkunde ausgewiesenen Wertansatz (rd. 1,2 Mio €) rund € 700.000 beträgt. Kein fremder Leasinggeber würde seinem Leasingnehmer im Nachhinein und kurz vor Ablauf des Leasingverhält-

nisses die Möglichkeit eröffnen, das Leasinggut, welches offensichtlich als lukratives Investment eine Wertsteigerung erfahren hatte, beträchtlich unter dem festgestellten Verkehrswert zu erwerben.

Im Zuge der Beurteilung der Ankaufsoption im Blickwinkel der Fremdüblichkeit ist daher wesentlich, dass aus dem Vertragsgeschehen unmissverständlich und ohne Zweifel hervorgeht, dass die Kaufoption gemeinsam (oder zumindest im zeitlichen Nahebereich) mit dem Leasingvertrag erstellt und dem Leasingnehmer zur Annahme offeriert wurde.

Das gegenständliche mit 16.11.1998 datierte Leasingangebot enthält keine Bestimmung in Bezug auf die Möglichkeit des LN, den Leasinggegenstand nach Ablauf des bedungenen Leasingzeitraumes (sohin nach dem 1.12.2013) zu erwerben. Der Restwert, welcher dem Leasingobjekt nach Ablauf der Vertragsdauer zukommt, wird in § 3 des Angebotes nicht ausgewiesen. Andererseits weist § 1 ("Leasinggegenstand") einen Gesamtwert iHv öS 13.957.169 (ca. € 1.014.330) aus.

Der genannte Restwert soll sich - nach erstmaligem Vorbringen der Bf in der Verhandlung - infolge der gesetzlichen Änderung in Bezug auf die AfA (Verminderung des AfA- Satzes auf 3% in 2001) um ca. öS 200.000 erhöht haben. Ob darüber eine gesonderte Urkunde (berichtigte Ankaufsoption) errichtet worden ist, vermochte der zu dieser Thematik befragte Zeuge \*\*\*S\*\*\* nicht anzugeben. Auch die Frage, weshalb die Optionsurkunde im Gegensatz zum Leasingangebot kein Datum aufweise, konnte dieser nicht stringent beantworten. Wenn nunmehr Leasingofferte und Optionsurkunde von RA Dr. N gleichzeitig übermittelt worden sein sollen - Dr. N vermutete, dass seine Kanzlei auch die Optionserklärung erstellt habe, konnte allerdings nur die Erstellung der Leasingurkunde mit Sicherheit bejahen - so erscheint es zumindest fragwürdig, wenn die Leasingurkunde unter Beifügung eines Datums gezeichnet wird, die Optionserklärung selbst hingegen kein Datum aufweist. Der Zeuge \*\*\*S\*\*\* bestätigte ausdrücklich, dass es sich bei der aktenkundigen Optionserklärung mit einem ausgewiesenen Kaufpreis von öS 16.677.373,52 um die "ursprünglich formulierte und nicht die abgeänderte Option" handle. Diese Aussage deckt sich wiederum nicht mit dem Vorbringen des Stiftungsvorstandes Dr. N, wonach es sich bei der aktenkundigen Optionserklärung bereits um die AfA- bereinigte zweite Optionserklärung handeln würde.

Wenn die Behördenvertreterin moniert, dass im Leasingvertrag und in der Optionserklärung verschiedene Wohnanschriften des Herrn \*\*\*S\*\*\* angeführt sind, was auf eine zeitliche Diskrepanz in Bezug auf den Ausstellungszeitpunkt hindeute, so lässt sich eine derartige Schlussfolgerung prinzipiell nicht von der Hand weisen. Bei zeitgleich erstellten Dokumenten ist die Benennung verschiedener Wohnanschriften ein und desselben Vertragspartners zumindest außergewöhnlich und erklärungsbedürftig. Eine schlüssige Antwort zu diesem Faktum fehlt.

Sollte allerdings die aktenkundige Optionserklärung mit dem (durch die Veränderung der AfA) höheren Rückkaufswert erst Jahre später, d.h. nach 2001 (Herabsetzung des AfA Satzes) ausgestellt worden sein, dann wäre die Benennung einer divergierenden Anschrift zumindest erklärbar. Eine derartige Annahme stünde allerdings in Widerspruch zur Aussage des Zeugen \*\*\*S\*\*\*, der die vorliegende Optionsurkunde als die ursprünglich formulierte erkannt hat.

Geht man - entgegen der Aussage des Zeugen - davon aus, dass die dem Gericht (einzig) vorliegende Optionsurkunde tatsächlich die zweite Fassung ist und es eine Ursprungsfassung gibt, dann wäre die Vorlage der ersten Optionserklärung bereits im Betriebsprüfungsverfahren oder zumindest im verwaltungsgerichtlichen Verfahren tunlich gewesen und hätte die bestehenden Bedenken in Bezug auf den Zeitpunkt der Urkundenstellung möglicherweise mindern können.

Im Lichte der angestellten Erwägungen erscheint der Ausweis von verschiedenen Wohnanschriften des Herrn \*\*\*S\*\*\* auf zwei vorgeblich zum selben Zeitpunkt ausgestellten Urkunden (Leasing- und Optionsangebot) als zumindest fragwürdig.

Die belangte Behörde hatte der Kaufoption ihre steuerliche Anerkennung u.a. mit der Begründung versagt, dass das Rechtsgeschäft in der hier vorliegenden Art jene formellen Kriterien, die unter fremden Vertragsparteien üblich wären, nicht erfüllen würde.

Nun ist es durchaus zulässig, eine Ankaufsoption in einer - vom Leasingangebot losgelösten - gesonderten Urkunde abzufassen. Allerdings müssen diesfalls die am Rechtsgeschäft Beteiligten bei der Urkundenerstellung Sorgfalt walten lassen und insbesondere dafür Sorge tragen, dass im Nachhinein auch eindeutig feststellbar ist, zu welchen Zeitpunkten die Urkunden erstellt bzw. gezeichnet wurden. Im vorliegenden Fall blieben für das Gericht, wie bereits skizziert, erhebliche Zweifel in Bezug auf den Ausstellungszeitpunkt der vorliegenden Optionserklärung bestehen. So konnte keineswegs ausgeschlossen werden, dass die Kaufoption nicht zeitgleich mit dem Leasingangebot, sondern erst Jahre später, etwa als Überlegungen über das weitere Schicksal der (lukrativen) Immobilie angestellt wurden, erstellt bzw. gezeichnet wurde. Für die Annahme, dass die Kaufoption erst später, dh im Laufe des Leasingverhältnisses, ins Leben gerufen wurde, kommt in Anbetracht der gesamten Geschehnisse nach Ansicht des Gerichtes ein erheblicher Grad an Wahrscheinlichkeit zu.

Ob nunmehr die äußere Form der Ankaufsoption aus wenigen Zeilen besteht oder diese in ein umfassendes Regelwerk gekleidet ist, ist (sofern der Parteiwille erkennbar) für die Beurteilung von deren zivilrechtlichen Gültigkeit grundsätzlich ohne Belang. Augenscheinlich ist allerdings, dass auf eine nähere Konkretisierung in Bezug auf die Ausübung sowie des daraus resultierenden Prozederes zur Gänze verzichtet wurde; dieser Umstand dürfte wohl darin seine Wurzeln haben, dass die Vertragsparteien in einem Naheverhältnis zueinander standen, was wiederum eine einvernehmliche Abwicklung der Optionsausübung begünstigte und eine nähere vertragliche Konkretisierung offenbar nicht erforderlich machte.

Ob die Optionsurkunde von der RA-Kanzlei des Stiftungsvorstandsvorsitzenden ausgearbeitet bzw. verfasst wurde, vermochte dieser selbst nicht dezidiert zu bejahen. Tatsache ist allerdings, dass die vom Prüfer aufgezeigten möglichen Vertragsinhalte, wie beispielsweise der Zeitpunkt der letztmöglichen Annahmemöglichkeit, Regelungen betreffend die Art und Weise der Abgabe der Annahmeerklärung, Regelungen in Bezug auf Zahlungsmodalitäten, Gewährleistungsbestimmungen, Gefährtragung, etc., zur Gänze

fehlen. Dies verwundert, wo doch die Leasingofferte, welche nach den Aussagen Dris. N jedenfalls von dessen Kanzlei verfasst worden sei, das zu begründende Leasingverhältnis umfassend und in detaillierter Weise regelt.

Eine Kaufoption, welche sich nur auf die wesentlichsten Punkte beschränkt, mag aus zivilrechtlicher Sicht durchaus gültig sein; allerdings stellt sich die Frage, ob aus steuerlicher Sicht eine derartige auch zwischen fremden Leasingpartnern abgeschlossen worden wäre. Fremde Vertragsparteien hätte zumindest - und diesbezüglich folgt das Gericht der Auffassung der belangten Behörde - neben dem frühestmöglichen Termin für die Optionsausübung auch einen Endtermin bzw. eine Frist gesetzt, innerhalb derer das Gestaltungsrecht vom Berechtigten ausgeübt werden kann. Daran vermag auch das Vorbringen, wonach es im Interesse des Leasingnehmers gelegen sei, ein ihm zustehendes Optionsrecht so rasch wie möglich auszuüben, da die Leasingraten weiter zu bezahlen seien, der Restwert hingegen konstant bleibe, nichts zu ändern. Der ggst Leasingvertrag wurde auf 15 Jahre befristet abgeschlossen, sodass das Leasingverhältnis nach Ablauf des 1.12.2013 jedenfalls erlischt. Wenn nun ein optionsberechtigter Leasingnehmer eine Verlängerung des Leasingvertrages nicht anstrebt, so wären nach dem besagten Datum auch keine Leasingraten mehr fällig und wäre das Leasingobjekt an die Leasinggeberin zurückzustellen. Ungeachtet dessen würde für den LN die Ankaufsoption weiterhin bestehen. Die Frage, für welchen Zeitraum das Gestaltungsrecht aufrecht bliebe, wäre ungelöst, womit Rechtsstreitigkeiten Tür und Tor geöffnet wären. Um Rechtssicherheit zu schaffen und Streitigkeiten ab ovo hintanzuhalten, hätte ein fremder Optionsgeber (LG) jedenfalls eine Befristung in Bezug auf die Ausübung des besagten Gestaltungsrechtes implementiert.

Keine Aussagen enthält die Optionsurkunde auch darüber, ob das Gestaltungsrecht durch einen vom berechtigten Optionsinhaber namhaft gemachten Dritten ausgeübt werden darf bzw. ob diesbezüglich eine Genehmigung der Leasinggeberin erforderlich ist. Dass die Optionsausübung offensichtlich einer Zustimmung bedurfte, zeigt das Schreiben der Leasinggeberin an die Bf vom 8.3.2012, welche sich ua. mit der Veräußerung der Option ausdrücklich einverstanden erklärte. Im vorliegenden Fall wurde die Vereinbarung über den Verkauf der Option zwischen \*\*\*S\*\*\* und der Bf bereits am 7.3.2012 abgeschlossen. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass ein fremder Optionskäufer sich wohl vor Vertragsabschluss die Zusicherung der Leasinggeberin für den Optionserwerb eingeholt hätte, es sei denn, er hätte gewusst, dass eine Zustimmung jedenfalls erteilt werden würde.

Die Bf begründete ihr weiteres Vorgehen, nämlich die Nichtausübung der um € 500.000 erworbenen Ankaufsoption in 2014, mit der Intention, das Eigenkapital der LG zu stärken. Eine fremde Privatstiftung hätte sich wohl vor Erwerb der Option Gedanken darüber gemacht, ob sie das erworbene Gestaltungsrecht zwei Jahre später auch tatsächlich ausüben werde. Anders formuliert: Keine fremde Privatstiftung hätte eine Ankaufsoption um eine halbe Million Euro erworben, um diese dann in der Folge verfallen zu lassen. Eine Nichtausübung eines entgeltlich erworbenen Gestaltungsrechtes (mit Fixpreis) wäre unter fremden Vertragsparteien wohl nur im Falle einer erheblichen Wertminderung der Leasingimmobilie vorstellbar. Dass allerdings ein derartiger Umstand ggst nicht vorliegt, geht aus dem (wiederum von Seiten der Bf in Auftrag gegebenen) Schätzungsgutachten des Gebäudesachverständigen Dr. \*\*\*N\*\*\* aus Juni 2014 hervor. Der darin festgestellte Verkehrswert des Objektes beläuft sich (nach Vornahme von Investitionen) auf über € 2,5 Mio.

Eine fremde Optionsberechtigte würde prima vista wohl kaum Rücksicht auf die finanzielle Situation der Optionsgeberin nehmen und auf den Ankauf einer gewinnbringenden Immobilie zugunsten der Eigenkapitalstärkung ihres Vertragspartners verzichten. Allerdings ist zu beachten, dass die Bf mit rund 99% der \*\*\*S\*\*\* Invest GmbH beteiligt war, weshalb die Vorgehensweise der Bf in Bezug auf den Ausübungsverzicht - isoliert betrachtet - nicht schon als fremdübliches Verhalten beurteilt werden kann.

Die genannten Unsicherheiten, mit welchen die Ankaufsoption im Lichte des Spannungsverhältnisses der drei beteiligten Steuerrechtssubjekte insgesamt behaftet ist, lassen beim erkennenden Gericht - wie bereits ausgeführt - massive Zweifel in Bezug auf den Zeitpunkt ihrer Erstellung aufkommen. Verstärkt wurden diese Zweifel durch die phasenweise wenig konkreten Aussagen des vorsitzenden Stiftungsvorstandes Dr. N, welcher zu wesentlichen Fragen, etwa ob die Optionsurkunde von seiner Kanzlei abgefasst worden sei, keine klare Antwort geben konnte, sondern diesbezüglich nur eine Vermutung äußerte. In Ansehung der äußeren Gestaltung der Optionsurkunde im Zusammenhalt mit dessen Detaillierungsgrad hegt das Gericht auch Zweifel daran, ob diese tatsächlich auch von einem Angehörigen der rechtsberatenden Berufe erstellt wurde.

Ebenso vermochte der Zeuge \*\*\*S\*\*\* u.a. in Bezug auf die von der Bf erstmals in der Verhandlung aufgeworfene Thematik des Vorliegens einer weiteren Optionsurkunde nicht überzeugen; sollte - wie von Dr. N angegeben - tatsächlich eine weitere Urkunde existieren, so hätte der Zeuge als Gf der Optionsgeberin und Optionsnehmer am ehesten darüber Bescheid wissen müssen.

Allein der Umstand, dass die Einräumung einer Ankaufsoption in (bzw. im Konnex mit) Immobilienleasingverträgen üblich ist, reicht nicht aus, um das konkret vorliegende Optionsangebot als fremdüblich zu beurteilen. Aufgrund der aufgezeigten Umstände ist für das Gericht weder klar noch eindeutig, zu welchem Zeitpunkt die Einräumung der Kaufoption letztendlich erfolgt ist.

Daraus folgt, dass bei steuerlicher Versagung der Anerkennung der Kaufoption der an den Begünstigten der Bf zur Auszahlung gelangte Betrag von € 500.000 ohne entsprechenden Rechtstitel erfolgt ist. Ein derartiger Vorgang ist unter dem Begriff der Zuwendung zu subsumieren.

Wenn die belangte Behörde aus den im erstinstanzlichen Verfahren genannten Gründen die steuerliche Anerkennung der Optionserklärung versagt, so kann in der von ihr vorgenommenen Beweiswürdigung keine Unschlüssigkeit erblickt werden. Das erkennende Gericht gelangt in Würdigung der aufgenommenen Beweise letztendlich zum selben Ergebnis.

#### **Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG**

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.

Die genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor. Die Entscheidung basiert auf die vom Gericht vorgenommene Würdigung der vorliegenden Beweise.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. April 2021