

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri.in in der Beschwerdesache Bf.in als Rechtsnachfolgerin der X., AdresseBf.in, vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 15.2.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XY vom 19.11.2015 betreffend Umsatzsteuer 2013 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) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Für die Jahre 2011 bis 2013 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt und in Punkt 4. der **Niederschrift vom 6.11.2015** wie folgt festgehalten:

Punkt 4. Optionsrechte

Sachverhalt

Mit Erledigung vom 10.2.2014 sei eine Auskunft zu einer sachbezogenen Anfrage betreffend der A. GmbH & Co KG ausgefertigt worden.

Zusammenfassung Auskunftersuchen

Das Auskunftersuchen der Steuerberaterin hätte den Verkauf von Optionsrechten zum Kauf von Liegenschaften am Ende von Leasingverträgen betroffen. Dabei sei angeführt worden, dass im Jahr 2013 ein Optionsrecht veräußert worden wäre und beabsichtigt sei, noch 1 oder 2 weitere Optionsrechte im Jahr 2013 zu veräußern (gesamt gebe es 5 Optionsrechte).

Daraufhin sei die Auskunft erteilt worden, dass es sich dabei um eine gewerbliche Tätigkeit handle und der Einlagewert 14/15 des Wertes der Veräußerungspreise betrage.

Tatsächlicher Sachverhalt

Die Optionsrechte seien mit 1.1.2013 als Einlage in die A. GmbH & Co KG gebucht worden (Anlagevermögen) und würden in der Folge abgeschrieben worden sein, Aus der bis 2012 vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei mit 1.1.2013 eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG geworden. Die KG-Anteile seien mit 31.12.2013 in eine GmbH eingebracht worden.

Mit Rechnung vom 18.1.2013 sei ein Optionsrecht an einen Facharzt verkauft worden. Es sei keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden (steuerfreier Umsatz). Der Kaufpreis hätte 147.839,70 € betragen. Der Buchwertabgang hätte 141.985,00 € betragen (Einlagewert 1.1.2013 145.212,00 € abzgl. AfA 2013 3.227,00 € ergebe 141.985,00 €). In der Folge seien laufend Verkaufsverhandlungen betreffend der übrigen Optionswerte geführt worden. Am 27.3.2015 sei ein weiteres Optionsrecht verkauft worden. Der Kaufpreis hätte 326.000,00 € betragen. Es sei keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden. Die verbleibenden Optionsrechte seien nicht verkauft worden. Auf Grund eines Kaufvertrages aus dem Jahr 2014 hätte die B. GmbH & Co KG die Liegenschaften, mit denen noch Optionsrechte verbunden gewesen wären, per 1.1.2014 an die Bf.in ("Nachfolgefirma" der C. GmbH RNF A. GmbH & Co KG) verkauft. Damit seien die Optionsrechte mit der Anschaffung der Leasinggegenstände zu einer wirtschaftlichen Einheit geworden.

Prüferfeststellung

Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuerfreiheit des Verkaufs des Optionsrechtes werde mit § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 begründet.

Leasingverträge seien, soweit die als Gebrauchsüberlassung zu beurteilen seien, Bestandverträge. Sei das Leasinggut nach einkommensteuerlichen Grundsätzen dem Leasinggeber zuzurechnen, liege eine sonstige Leistung (Bestandsvertrag) vor. Der Verkauf des Optionsrechtes gehöre nicht zur Vermietung und Verpachtung. Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 greife daher nicht. Auch die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 komme nicht zur Anwendung, da sie sich auf Umsätze von Grundstücken beziehe (das Grundstück als solches müsse Gegenstand einer Lieferung sein). Die Einräumung einer Option sei keine Lieferung.

Die Optionsrechte (Ankaufsrechte) seien in Zusatzvereinbarungen zu den Leasingverträgen geregelt. Die Ankaufsrechte könnten bei Ablauf der Leasingverträge (unter Einhaltung einer Frist zur Erklärung der Ausübung der Ankaufsrechte vor Ablauf der Leasingverträge) ausgeübt werden (Ankauf der Liegenschaften/ Wohnungseigentumseinheiten zum kalkulatorischen Restwert).

Es würden keine Mietrechte verkauft, da durch Zeitablauf das "Mietrecht" (= die Möglichkeit, die Wirtschaftsgüter zu leasen) bereits beendet sei. Dieses könne daher auch nicht mehr aufgegeben werden. Das sei auch der Grund, warum von der Gesellschaft die (restlichen) Liegenschaften (Wohnungseigentumseinheiten) erworben worden wären. Andernfalls würden die Optionsrechte durch Zeitablauf verfallen.

Laut Steuerberaterin wäre das Mietrecht = Leasingrecht noch nicht beendet. Der Mieter sei dem Leasingvertrag beigetreten.

Im vorliegenden Fall liege eine steuerpflichtige selbständige sonstige Leistung vor, die der Umsatzsteuer mit 20% unterliege.

Die steuerpflichtigen Umsätze 2013 seien daher um 123.199,75 € zu erhöhen (20% Umsatzsteuer 24.639,95 € ergebe brutto 147.839,70 €). Die Umsatzsteuernachforderung sei zu passivieren.

Die steuerpflichtigen Umsätze März 2015 seien um 271.666,67 € zu erhöhen (20% Umsatzsteuer 54.333,33 € ergebe brutto 326.000,00 €).

Würde die Umsatzsteuer an die Käufer verrechnet werden, würden sich die umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen ändern.

Vorliegend ist ein **Auskunftersuchen der steuerlichen Vertreterin** der Beschwerdeführerin vom 28.10.2013 an das Finanzamt, das unter anderem wie folgt lautet:

"Die A. GmbH & Co KG war bis dato eine vermögensverwaltende KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Unternehmensgegenstand besteht im Wesentlichen aus der Anmietung (Leasingverträge) und der Weitervermietung von Büroräumlichkeiten. Die Gesellschaft hat nunmehr Anfang 2013 ein Optionsrecht (Recht auf Ankauf der Immobilie aus dem Leasingvertrag) an einen Dritten veräußert. Hierbei handelt es sich grundsätzlich um einen keiner Einkunftsart zurechenbaren Veräußerungsvorgang, da dies außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt ist.

Es ist jedoch beabsichtigt, im Jahr 2013 noch 1 oder 2 weitere Optionsrechte zu veräußern, da die diesbezüglichen Leasingverträge ablaufen und der Leasinggeber diese nicht verlängern will.

Es stellt sich daher die steuerlich relevante Frage, ob dadurch eine Gewerblichkeit (gewerblicher Handel mit Optionsrechten ähnlich gewerblicher Grundstückshandel) entsteht und daher betriebliche Einkünfte vorliegen. Wenn dies nach Ansicht der Finanz der Fall sein sollte, ab wann bzw. zu welchem Wert die "Einlage" des Optionsrechtes ins Betriebsvermögen zu bewerten ist."

Mit **Schreiben vom 23.12.2013** an das Finanzamt wurde der Sachverhalt zu obiger Anfrage konkretisiert wie folgt:

"Die A. GmbH & Co KG war bis dato eine vermögensverwaltende KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Unternehmensgegenstand besteht im Wesentlichen aus der Anmietung (Leasingverträge) und der Weitervermietung von Büroräumlichkeiten. Die Gesellschaft hat zu diesem Zweck 5 Leasingverträge für 5 Büroeinheiten abgeschlossen. Von den Leasingverträgen wurden 4 mit der B. GmbH & Co KG abgeschlossen. Die Verträge waren alle mit dem gleichen Text, somit zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Ein derartiger Leasingvertrag wurde bereits vorgelegt.

.....

Die 4 mit der B. GmbH & Co KG abgeschlossenen Leasingverträge beinhalten jeder ein Optionsrecht zum Kauf der Liegenschaft am Ende des Leasingvertrages.

Die Gesellschaft hat nunmehr Anfang 2013 ein Optionsrecht (Recht auf Ankauf der Immobilie aus dem Leasingvertrag) an einen Dritten veräußert. Hierbei handelt es sich grundsätzlich um einen keiner Einkunftsart zurechenbaren Veräußerungsvorgang, da dies außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt ist.

Es ist jedoch beabsichtigt, im Jahr 2013 noch 1 oder 2 weitere Optionsrechte zu veräußern, da die diesbezüglichen Leasingverträge ablaufen und der Leasinggeber diese nicht verlängern will.

Der Wert des Optionsrechtes ergibt sich aus dem Marktwert-Verkehrswert der jeweiligen Büroeinheit abzüglich des im Leasingvertrag vereinbarten Restwertes.

Es stellt sich daher die steuerlich relevante Frage, ob dadurch eine Gewerblichkeit (gewerblicher Handel mit Optionsrechten ähnlich gewerblichem Grundstückshandel) entsteht und daher betrieblicher Einkünfte vorliegen. Wenn dies nach Ansicht der Finanz der Fall sein sollte, ab wann bzw. zu welchem Wert die "Einlage" des Optionsrechtes ins Betriebsvermögen zu bewerten ist."

Vorliegend ist auch eine **Rechnung vom 18.1.2013** der A. GmbH & Co KG an Dr. D., lautend wie folgt:

"Für den Verkauf des Optionsrechtes aus dem Leasingverhältnis zwischen der A. GmbH & Co KG und der B. GmbH & Co KG über 149,96 m² Bürofläche erlauben wir uns, den Optionswert in Rechnung zu stellen:

Die B. GmbH & Co KG wurde hinsichtlich der Übertragung des Optionsrechtes in Kenntnis gesetzt.

Nettobetrag: 147.839,70 €.

Es wird keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt/steuerfreier Umsatz."

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 19.11.2015** wurde eine Nachforderung in Höhe von 24.639,95 € festgesetzt. Die mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuernde Bemessungsgrundlage würde 248.731,73 € betragen.

Mit **Schreiben vom 5.2.2016** wurde gegen diesen Bescheid **Beschwerde** erhoben wie folgt:

Die Beschwerde richte sich gegen die Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 24.639,95 € aufgrund der bei der Bf.in als Rechtsnachfolgerin der A. GmbH & Co KG durchgeführten Betriebsprüfung (Niederschrift vom 6.11.2015, Punkt 4 Optionsrechte).

Begründung

Sachverhalt

Die Bf.in hätte beginnend mit Oktober 2012 Ordinationsräumlichkeiten an Dr. D. vermietet. Nach Maßgabe des gegenständlichen Mietvertrages sei das Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer mit einer grundsätzlichen Kündigungsfrist von 6 Monaten abgeschlossen worden, wobei jedoch der Mieter Dr. D. auf die Ausübung des Kündigungsrechtes bis zum 31.12.2016 verzichtet hätte. Der monatliche Mietzins hätte 1.644,75 € betragen und sei von der Bf.in unter Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ohne Umsatzsteuer verrechnet worden.

Die gegenständlichen Räumlichkeiten hätte die Bf.in ihrerseits wieder von der B. GmbH & Co KG angemietet. In dem dieser Nutzungsüberlassung zugrunde liegenden Leasingvertrag sei die Zahlung einer monatlichen Leasingrate durch die Bf.in iHv 686,40 € zzgl. 20% Umsatzsteuer vereinbart worden. In einem Zusatz zum Leasingvertrag

sei vorgesehen, dass die Bf.in als Leasingnehmerin das Recht habe, nach Ablauf von 15 Jahren nach Beginn des Leasingvertrages die betreffenden Räumlichkeiten durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert zu erwerben (Ankaufsrecht). Mit Rechnung vom 18.1.2013 hätte die Bf.in in Bezug auf die gegenständlichen Räumlichkeiten einen Betrag iHv 147.839,70 € an Dr. D. fakturiert. Die Verrechnung erfolge ohne Umsatzsteuer unter Hinweis auf das Vorliegen eines steuerbefreiten (Vermietungs-)Umsatzes. In der Folge seien die gegenständlichen Räumlichkeiten von der B. GmbH & Co KG an Dr. D. zu einem Preis von 81.606,30 € veräußert worden, wobei die Veräußerung unter Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 erfolgt sei (Kaufvertrag vom 27.2.2013/8.4.2013).

Im angefochtenen Bescheid gehe das Finanzamt davon aus, dass der Verrechnung des angeführten Betrages iHv 147.839,70 € durch die Bf.in eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung in Form des Verkaufs eines Optionsrechtes zugrunde liege.

2. Rechtliche Beurteilung

Die Absicht von Dr. D. hätte stets darin bestanden, dass er durch Zahlung des Betrages iHv 147.839,70 € als Leasingnehmer mit allen Rechten und Pflichten in den Leasingvertrag mit der B. GmbH & Co KG eintrete und das bestehende Mietverhältnis mit der Bf.in aufgelöst werde.

Folglich sei im gegenständlichen Fall nach Zahlung dieses Betrages einerseits ab Jänner 2013 das Mietverhältnis zwischen der Bf.in und Dr. D. beendet gewesen und sei andererseits Dr. D. in die Rechtsstellung als Leasingnehmer in Bezug auf den Leasingvertrag mit der B. GmbH & Co KG eingetreten. Dies werde insbesondere durch den Umstand ersichtlich, dass von Dr. D. ab Jänner 2013 nicht mehr die Mietzinszahlung iHv 1.644,75 €, sondern die niedrigere Leasingrate iHv 686,40 € zzgl. 20% Umsatzsteuer zu entrichten gewesen wäre.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes hätte Dr. D. die Zahlung daher nicht für den isolierten Erwerb des Ankaufsrechtes geleistet, da ein solcher isolierter Erwerb des Ankaufsrechtes ohne Übertragung des zugrunde liegenden, aus dem Leasingvertrag resultierenden Gebrauchsrechtes wirtschaftlich keinen Sinn mache.

Der Eintritt von Dr. D. in den Leasingvertrag hätte für die Bf.in den Nachteil mit sich gebracht, dass die künftig Mieterlöse verliere, die aufgrund des Kündigungsverzichts von Dr. D. bis zum Jahr 2026 gesichert gewesen wären. Zur Kompensierung dieses Nachteils und Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses hätte daher die Bf.in eine entsprechende Ablösezahlung von Dr. D. gefordert. In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 15.12.1993, Rs C-63/92, Lubbock Fine) auch ein Verzicht auf ein Mietrecht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 falle. So hätte der EuGH festgestellt, dass ein Mitgliedstaat nach der MWSt-RL nicht ermächtigt sei, *"die Beendigung eines Vertrages der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn der Abschluss dieses Vertrages zwingend steuerfrei ist."* Daher seien die Mitgliedstaaten nach Ansicht des EuGH auch nicht ermächtigt, *"die Abfindung zu besteuern, die einer der Vertragsparteien der anderen wegen des vertraglichen Verzichts*

auf die Rechte aus einem Mietvertrag gezahlt hat, wenn die in Erfüllung des Mietvertrages geleisteten Mietzinszahlungen von der Mehrwertsteuer befreit waren."

Qualifiziere man die Zahlung von Dr. D. als Gegenleistung für die Zustimmung der Bf.in zur Auflösung des bestehenden Mietvertrages, liege somit entsprechend den vorstehenden Ausführungen eine steuerbefreite Vermietungsleistung vor, welche auf Ebene der Bf.in nicht der Umsatzsteuer unterliege.

Im vorliegenden Fall wäre von Dr. D. nicht nur die Auflösung des Mietvertrages, sondern auch die Übernahme des Leasingvertrages gewollt gewesen. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass Dr. D. die Zahlung nicht für die Auflösung des Mietvertrages, sondern für den in weiterer Folge stattfindenden Eintritt als Leasingnehmer in den Leasingvertrag entrichtet hätte, was jedoch ebenfalls keine Umsatzsteuerpflicht nach sich ziehen würde.

In diesem Fall würde nämlich entsprechend der Judikatur des VwGH (20.3.2002, 99/15/0041) davon auszugehen sein, dass die von der Bf.in in ihrer Eigenschaft als (Vor-)Mieter bzw. Leasingnehmer an Dr. D. als Nachmieter bzw. Leasingnehmer erbrachte Leistung in der Übertragung des Rechtes auf Gebrauch eines Grundstücks bestehe und daher ebenfalls als steuerbefreite Vermietungsleistung zu qualifizieren sei. In diesem Sinne führe auch die Finanzverwaltung in den UStR, Rz 890, aus, dass vom Vorliegen einer Vermietung von Grundstücken auszugehen sei, wenn der Vormieter die Leistung an den Nachmieter (dieser leiste ein Entgelt) erbringe.

Conclusio

Im vorliegenden Fall hätte Dr. D. die Zahlung geleistet, damit er als Leasingnehmer mit allen Rechten und Pflichten in den Leasingvertrag mit der B. GmbH & Co KG eintreten könne und das bestehende Mietverhältnis mit der Bf.in aufgelöst werde.

Vor diesem Hintergrund sei die Zahlung als Entgelt für eine steuerbefreite Vermietungsleistung zu qualifizieren und unterliege somit auf Ebene der Bf.in nicht der Umsatzsteuer.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.1.2017** wurde obige Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Sachverhalt

Die Bf.in hätte ab Oktober 2012 Ordinationsräumlichkeiten an Dr. D. vermietet. Das Mietverhältnis sei auf unbestimmte Dauer mit einer grundsätzlichen Kündigungsfrist von 6 Monaten abgeschlossen worden, wobei jedoch der Mieter Dr. D. auf die Ausübung des Kündigungsrechtes bis zum 31.12.2026 verzichtet hätte. Die Vermietung sei steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 erfolgt. Der monatliche Mietzins hätte 1.644,75 € betragen.

Die gegenständlichen Räumlichkeiten hätte die Bf.in ihrerseits von der B. GmbH & Co KG angemietet. Laut Leasingvertrag hätte die monatliche Leasingrate 686,40 € zzgl. 20% USt betragen. In einem Zusatz zum Leasingvertrag sei vorgesehen, dass die Bf.in als Leasingnehmerin das Recht habe, nach Ablauf von 15 Jahren nach Beginn

des Leasingvertrages die betreffenden Räumlichkeiten durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert zu erwerben (Ankaufsrecht).

Mit Rechnung vom 18.1.2013 hätte die Bf.in in Bezug auf die gegenständlichen Räumlichkeiten einen Betrag iHv 147.839,70 € an Dr. D. fakturiert. Die Verrechnung sei ohne Umsatzsteuer unter Hinweis auf das Vorliegen eines steuerbefreiten (Vermietungs-)Umsatzes erfolgt. In der Folge seien die gegenständlichen Räumlichkeiten von der B. GmbH & Co KG an Dr. D. zu einem Preis von 81.606,30 € veräußert worden, wobei die Veräußerung unter Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 erfolgt sei (Kaufvertrag vom 27.2.2013/8.4.2013).

Im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 19.11.2015 gehe das Finanzamt (basierend auf der Niederschrift vom 6.11.2015) davon aus, dass der Verrechnung des angeführten Betrages iHv 147.839,70 € durch die Bf.in eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung in Form des Verkaufs eines Optionsrechtes zugrunde liege.

Dagegen richte sich die Beschwerde. Zusammengefasst werde eingewendet, dass Dr. D. die Zahlung geleistet hätte, damit er als Leasingnehmer mit allen Rechten und Pflichten in den Leasingvertrag mit der B. GmbH & Co KG eintreten könne und das bestehende Mietverhältnis mit der Bf.in aufgelöst werde. Vor diesem Hintergrund sei die Zahlung als Entgelt für eine steuerbefreite Vermietungsleistung zu qualifizieren und unterliege somit auf Ebene der Bf.in nicht der Umsatzsteuer.

Rechtliche Beurteilung

Mit Schreiben vom 23.12.2013 sei durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin ein Auskunftersuchen an das Finanzamt betreffend den Verkauf von Optionsrechten zum Kauf von Liegenschaften am Ende von Leasingverträgen erfolgt. In diesem Auskunftersuchen werde - soweit für den gegenständlichen Fall von Bedeutung - wörtlich Folgendes ausgeführt:

"Die A. GmbH & Co KG war bis dato eine vermögensverwaltende KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Unternehmensgegenstand besteht im Wesentlichen aus der Anmietung (Leasingverträge) und der Weitervermietung von Büroräumlichkeiten. Die Gesellschaft hat zu diesem Zweck 5 Leasingverträge für 5 Büroeinheiten abgeschlossen. Von den Leasingverträgen wurden 4 mit der B. GmbH & Co KG abgeschlossen. Die Verträge waren alle mit dem gleichen Text, d.h. zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Ein derartiger Leasingvertrag wurde bereits vorgelegt.

.....

Die 4 mit der B. GmbH & Co KG abgeschlossenen Leasingverträge beinhalten jeder ein Optionsrecht zum Kauf der Liegenschaft am Ende des Leasingvertrages.

.....

Die Gesellschaft hat nunmehr Anfang 2013 ein Optionsrecht (Recht auf Ankauf der Immobilie aus dem Leasingvertrag) an einen Dritten veräußert. Hierbei handelt es sich grundsätzlich um einen keiner Einkunftsart zurechenbaren Veräußerungsvorgang, da dies außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt ist.

Es ist jedoch beabsichtigt, im Jahr 2013 noch 1 oder 2 weitere Optionsrechte zu veräußern, da die diesbezüglichen Leasingverträge ablaufen und der Leasinggeber diese nicht verlängern will.

Der Wert des Optionsrechtes ergibt sich aus dem Marktwert-Verkehrswert der jeweiligen Büroeinheit abzüglich des im Leasingvertrag vereinbarten Restwertes.

Es stellt sich daher die steuerlich relevante Frage, ob dadurch eine Gewerblichkeit (gewerblicher Handel mit Optionsrechten ähnlich gewerblicher Grundstückshandel) entsteht und daher betriebliche Einkünfte vorliegen. Wenn dies nach Ansicht der Finanz der Fall sein sollte, ab wann bzw. zu welchem Wert die "Einlage" des Optionsrechtes ins Betriebsvermögen zu bewerten ist."

Das Optionsrecht in den Leasingverträgen sei wie folgt ausformuliert:

"Dem Leasingnehmer wird unter der Voraussetzung der ordnungsgemäßen Erfüllung des Leasingvertrages das Recht eingeräumt, nach Ablauf von....gerechnet ab Fälligkeit der ersten Leasingrate vom Leasinggeber dieWohnungseigentumseinheit durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert käuflich zu erwerben."

Weiters werde im Vertrag ausdrücklich festgehalten, dass dieses Ankaufsrecht auf Dritte übertragen werden könne.

Im oben zitierten Auskunftersuchen werde ausgeführt, die Gesellschaft habe Anfang 2013 ein Optionsrecht (Recht auf Ankauf der Immobilie aus dem Leasingvertrag) an einen Dritten veräußert. Der einzige diesbezügliche Vorgang wäre der Verkauf an Dr. D. im Jänner 2013 gewesen. Die darüber ausgestellte Rechnung vom 18.1.2013 beschreibe den Leistungsgegenstand ausdrücklich mit *"Verkauf des Optionsrechtes aus dem Leasingverhältnis zwischen A. GmbH & Co KG und B. GmbH & Co KG "*.

Am 27.3.2015 sei ein weiteres Optionsrecht verkauft worden. Laut der darüber von der Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnung werde der Rechnungsbetrag *"für den Verkauf des Rechts zum Ankauf des Leasinggegenstandes aus dem Leasingverhältnis zwischen Bf.in und E. GmbH"* in Rechnung gestellt.

Aus den Unterlagen ergebe sich somit unzweifelhaft, dass die in den Leasingverträgen vereinbarten Optionsrechte (Recht auf Ankauf der Immobilie aus dem Leasingvertrag) verkauft worden wären. Dieser Optionsverkauf könne in Anbetracht der Eindeutigkeit der vorliegenden Dokumente nicht in eine Ablösezahlung für die vorzeitige Auflösung des Mietverhältnisses umgedeutet werden. Ob der Verkauf des Optionsrechtes für die Beteiligten wirtschaftlich sinnvoll gewesen wäre oder nicht sei beim gegebenen Sachverhalt nicht von Bedeutung.

Die Option sei ein Vertrag, durch den eine Partei das (Gestaltungs-)recht erwerbe, ein vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (Koziol/Welser, I13, 143). Die Einräumung einer Option auf den Erwerb bestimmter Gegenstände führe - mangels Verschaffung der Verfügungsmacht - nicht zu einer Lieferung, könne aber selbständige sonstige Leistung sein, wenn für die Einräumung und Aufrechterhaltung der Option ein Entgelt bezahlt werde (RFH 16.10.1931, RStBI 1932, 374; Verpflichtung zum Unterlassen anderweitiger Verfügungen während der Optionszeit). Komme es bei Ausübung der Option

zur Übertragung von Gegenständen oder Rechten, sei dies nach allgemeinen Vorschriften zu beurteilen.

Werde entgeltlich eine Option auf Erwerb eines Grundstückes eingeräumt, so sei dies dementsprechend noch nicht als (steuerfreie) Lieferung des Grundstückes, sondern als eigene (idR steuerpflichtige) Leistung zu betrachten (FG Land Brandenburg 26.4.1995, UR 1996, 161).

Die Einräumung der Option löse daher noch nicht die Verpflichtung zur Korrektur des Vorsteuerabzuges aus. Werde in Folge das Grundstück erworben, wobei das Optionsrecht auf den Kaufpreis angerechnet werde, so würden zwei Leistungen vorliegen. Die Option werde durch den späteren Kauf nicht rückgängig gemacht oder in eine Grundstückslieferung verwandelt. Das Optionsentgelt bleibe daher steuerpflichtig (Ruppe/Achatz, UStG⁴, Tz 51 § 1).

Der gegenständliche Optionsverkauf falle weder unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994, noch unter jene nach Z 16 leg. cit..

Mit **Schreiben vom 14.3.2017** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und wie folgt begründet:

Der Vorlageantrag richte sich gegen die Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 24.639,95 €.

Begründung

Sachverhalt

Die Bf.in hätte beginnend mit Oktober 2012 Ordinationsräumlichkeiten an Dr. D. vermietet. Nach Maßgabe des gegenständlichen Mietvertrages sei das Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer mit einer grundsätzlichen Kündigungsfrist von 6 Monaten abgeschlossen worden, wobei jedoch der Mieter Dr. D. auf die Ausübung des Kündigungsrechtes bis zum 31.12.2026 verzichtet hätte. Der monatliche Mietzins hätte 1.644,75 € betragen und sei von der Bf.in unter Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ohne Umsatzsteuer verrechnet worden.

Die gegenständlichen Räumlichkeiten hätte die Bf.in ihrerseits wieder von der B. GmbH & Co KG angemietet. In dem dieser Nutzungsüberlassung zugrunde liegenden Leasingvertrag sei die Zahlung einer monatlichen Leasingrate durch die Bf.in iHv 686,40 € zzgl. 20% Umsatzsteuer vereinbart worden. In einem Zusatz zum Leasingvertrag sei vorgesehen, dass die Bf.in als Leasingnehmerin das Recht habe, nach Ablauf von 15 Jahren nach Beginn des Leasingvertrages die betreffenden Räumlichkeiten durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert zu erwerben (Ankaufsrecht). Mit Rechnung vom 18.1.2013 hätte die Bf.in in Bezug auf die gegenständlichen Räumlichkeiten einen Betrag iHv 147.839,70 € an Dr. D. fakturiert. Die Verrechnung erfolge ohne Umsatzsteuer unter Hinweis auf das Vorliegen eines steuerbefreiten (Vermietungs-)Umsatzes. In der Folge seien die gegenständlichen Räumlichkeiten von der B. GmbH & Co KG an Dr. D. zu einem Preis von 81.606,30 € veräußert worden, wobei die Veräußerung unter Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 erfolgt sei (Kaufvertrag vom 27.2.2013/8.4.2013).

Im angefochtenen Bescheid gehe das Finanzamt davon aus, dass der Verrechnung des angeführten Betrages iHv 147.839,70 E durch die Bf.in eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung in Form des Verkaufs eines Optionsrechtes zugrunde liege.

Rechtliche Beurteilung

Dr. D. hätte die Zahlung nicht für den isolierten Erwerb des Ankaufsrechtes geleistet, sondern damit er als Leasingnehmer mit allen Rechten und Pflichten in den Leasingvertrag mit der B. GmbH & Co KG eintreten könne und das bestehende Mietverhältnis mit der Bf.in aufgelöst werde. Die Zahlung sei daher als Entgelt für eine steuerbefreite Vermietungsleistung zu qualifizieren und unterliege auf Ebene der Bf.in nicht der Umsatzsteuer. Es dürften nachstehend die Gründe für die Qualifizierung als steuerbefreite Vermietungsleistung zusammengefasst werden:

- Damit Dr. D. überhaupt in den Leasingvertrag eintreten bzw. in der Folge auf Basis des im Leasingvertrag vorgesehenen Ankaufsrechtes die Räumlichkeiten erwerben hätte können, wäre es in rechtlicher Hinsicht zunächst erforderlich gewesen, dass das Mietverhältnis mit der Bf.in aufgelöst werde. Bereits dieser Umstand verdeutliche, dass Dr. D. die Zahlung für die erforderliche Auflösung des Mietverhältnisses bzw. Übernahme des Leasingvertrages und nicht wie vom Finanzamt behauptet für den isolierten Erwerb des Ankaufsrechtes geleistet habe. Dies auch vor dem Hintergrund, dass ein solch isolierter Erwerb des Ankaufsrechtes ohne Übertragung des zugrundeliegenden, aus dem Leasingvertrag resultierenden Gebrauchsrechts wirtschaftlich keinen Sinn mache (und sich das vorliegende Ankaufsrecht auch insoweit von einem klassischen Optionsrecht unterscheide).
- Dr. D. hätte in Bezug auf den mit der Bf.in abgeschlossenen Mietvertrag bis zum Jahr 2026 auf die Ausübung des Kündigungsrechtes verzichtet, sodass die Bf.in auf dieser Basis im Zeitraum 2013 bis 2026 - bzw. unter Berücksichtigung der vereinbarten sechsmonatigen Kündigungsfrist sogar bis zum 30.6.2027 - gesicherte Mieteinnahmen iHv 286.186,00 € erzielen hätte können (monatliche Miete 1.644,75 € mal 12 Monate mal 14 1/2 Jahre). Zur Kompensierung dieses Nachteils und Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses hätte daher die Bf.in eine Ablösezahlung von Dr. D. gefordert. Die Ablösezahlung sei von der Bf.in insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass Dr. D. die Ablösezahlung sofort im Rahmen eines Einmalerlags geleistet hätte, mit einem entsprechend reduzierten Betrag iHv 147.839,70 € festgelegt worden.
- Es sei entsprechend den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend, dass die Bf.in am 23.12.2013 ein Auskunftersuchen an das Finanzamt gestellt hätte und darin den gegenständlichen Vorgang als Verkauf eines Optionsrechtes zum Erwerb von Liegenschaften bezeichnet hätte. Diesbezüglich sei jedoch zunächst zu beachten, dass sich dieses Auskunftersuchen nicht auf die Umsatzsteuer, sondern ausschließlich eine ertragsteuerliche Fragestellung bezogen habe. Überdies sei anzumerken, dass die bloße Bezeichnung als Optionsverkauf in diesem Auskunftersuchen nicht für die rechtliche Qualifizierung des Vorganges entscheidend sei, sondern es auf die tatsächlichen Verhältnisse und hier insbesondere auch die Sichtweise des Leistungsempfängers Dr. D. ankomme. Da wie ausgeführt Dr. D. die Zahlung für die Auflösung des Mietverhältnisses

bzw. den Eintritt in den Leasingvertrag geleistet hätte, ändere somit die Bezeichnung als Optionsverkauf durch die Bf.in im Auskunftersuchen bzw. in der Rechnung nichts daran, dass in rechtlicher Hinsicht vom Vorliegen eines umsatzsteuerbefreiten Vermietungsaufwandes auszugehen sei.

Mit **Vorlagebericht vom 24.5.2017** wurde obige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt

Die Bf.in hätte ab Oktober 2012 Ordinationsräumlichkeiten an Dr. D. vermietet. Das Mietverhältnis sei auf unbestimmte Dauer mit einer grundsätzlichen Kündigungsfrist von 6 Monaten abgeschlossen worden, wobei jedoch der Mieter Dr. D. auf die Ausübung des Kündigungsrechtes bis zum 31.12.2026 verzichtet hätte. Die Vermietung sei steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1988 erfolgt. Der monatliche Mietzins hätte 1.644,75 € betragen.

Die gegenständlichen Räumlichkeiten hätte die Bf.in ihrerseits von der B. GmbH & Co KG angemietet. Laut Leasingvertrag hätte die monatliche Leasingrate 686,40 € zzgl. 20% USt betragen. In einem Zusatz zum Leasingvertrag sei vorgesehen, dass die Bf.in als Leasingnehmerin das Recht hätte, nach Ablauf von 15 Jahren nach Beginn des Leasingvertrages die betreffenden Räumlichkeiten durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert zu erwerben (Ankaufsrecht).

Mit Rechnung vom 18.1.2013 hätte die Bf.in in Bezug auf die gegenständlichen Räumlichkeiten einen Betrag iHv 147.839,70 € an Dr. D. fakturiert. Die Verrechnung sei ohne Umsatzsteuer unter Hinweis auf das Vorliegen eines steuerbefreiten (Vermietungs-)Umsatzes erfolgt. In der Folge seien die gegenständlichen Räumlichkeiten von der B. GmbH & Co KG an Dr. D. zu einem Preis von 81.606,30 € veräußert worden, wobei die Veräußerung unter Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 erfolgt sei (Kaufvertrag vom 27.2.2013/8.4.2013).

Im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 19.11.2015 gehe das Finanzamt (basierend auf der Niederschrift vom 6.11.2015) davon aus, dass der Verrechnung des angeführten Betrages iHv 147.839,70 € durch die Bf.in eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung in Form des Verkaufs eines Optionsrechtes zugrunde liege.

Dagegen richte sich die Beschwerde. Zusammengefasst werde eingewendet, dass Dr. D. die Zahlung geleistet hätte, damit er als Leasingnehmer mit allen Rechten und Pflichten in den Leasingvertrag mit der B. GmbH & Co KG eintreten könne und das bestehende Mietverhältnis mit der Bf.in aufgelöst werde. Vor diesem Hintergrund sei die Zahlung als Entgelt für eine steuerbefreite Vermietungsleistung zu qualifizieren und unterliege somit auf Ebene der Bf.in nicht der Umsatzsteuer.

Beweismittel

BP-Bericht, Auskunftersuchen, Leasingverträge, Rechnungen

Stellungnahme

Zu den Ausführungen im Vorlageantrag betreffend das Auskunftsverfahren werde angemerkt, dass das Auskunftersuchen von der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin gestellt worden wäre. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass der dort geschilderte Sachverhalt, dass Optionsrechte verkauft würden, auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen hätte. Dass sich das Auskunftersuchen nur auf eine ertragsteuerliche Fragestellung bezogen hätte, sei nicht von Bedeutung.

Mit **Auskunftersuchen vom 11.3.2019** wurden folgende Fragen an Dr. D. gerichtet:

"1.

*Der zwischen Ihnen und der B. GmbH & Co KG abgeschlossene **Kaufvertrag** Ihre Ordinationsräumlichkeiten betreffend ist einzureichen. Wie ist der **Kaufpreis von 81.606,30 €** zustande gekommen?*

Sollten Zusatzvereinbarungen bestehen, sind auch diese einzureichen. Mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten darzulegen.

2.

*Wann und in welcher Form wurde der **Mietvertrag** zwischen Ihnen und der Bf.in **aufgelöst**. Sämtliche Schriftstücke und diesbezüglichen Vereinbarungen sind einzureichen. Mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten darzulegen."*

Mit **Schreiben vom 26.3.2019** wurde wie folgt geantwortet:

Für den Kauf der Ordination sei ein Kaufpreis und ein Kauf von Optionsrechten von der Leasinggesellschaft vereinbart worden. Anbei die Kopien des Kaufvertrages und vom Kauf der Optionsrechte (Treuhandvereinbarung). Angehängt hätte man noch eine Übersicht über die Ermittlung des Kaufpreises.

Für den Zeitraum von Ordinationsbeginn im Oktober 2012 bis zum März 2013 hätte es nur einen provisorischen Mietvertrag gegeben, da er noch entscheiden hätte können/habe müssen zwischen dauerhafter Miete oder Kauf.

Vom Oktober bis Dezember 2012 hätte er eine Gesamtmiete von 4.933,62 € plus Betriebskosten gezahlt. Von Jänner bis März 2013 hätte er eine monatliche Leasingrate von 686,40 € plus Betriebskosten gezahlt.

Beigelegt wurde der **Kaufvertrag** zwischen der B. GmbH & Co KG und Dr. D. vom 31.1.2013/27.2.2013 bzw. 8.4.2013, aus dem unter anderem Folgendes hervorgeht:

"III.

Kaufpreis

1. Der Kaufpreis für den Kaufgegenstand beträgt 81.606,30 €.

2. Die Verkäuferin optiert nicht zur Umsatzsteuerpflicht."

Zudem wurde eingereicht eine **Treuhandvereinbarung** vom 31.1.2013/27.2.2013 bzw. 6./7.3.2013, abgeschlossen zwischen der A. GmbH & Co KG, Dr. D. und Dr. F., aus der unter anderem Folgendes hervorgeht:

"I.

Einleitung

1.

Dr. D. ist derzeit Mieter von Büroräumlichkeiten, die im Wohnungseigentum der B. GmbH & Co KG stehen.

2.

Die A. GmbH & Co KG hat das Recht, von der B. GmbH & Co KG unter anderem folgende Wohnungseigentumseinheiten zum kalkulatorischen Restwert zu erwerben:

.....

3.

Die A. GmbH & Co KG und Dr. D. schlossen eine Vereinbarung, in der unter anderem geregelt ist, dass diese Optionsrechte der A. GmbH & Co KG auf Dr. D. übertragen werden. Das Entgelt für die Übertragung dieser Rechte beträgt 147.839,70 €.

4.

B. GmbH & Co KG als Verkäuferin einerseits und Dr. D. als Käufer andererseits werden einen Kaufvertrag über diese Einheiten abschließen.

II.

Treuhandvereinbarung

1.

Die Vertragsparteien vereinbaren nunmehr, dass Dr. D. das Optionsentgelt von 147.839,70 € bis 10.3.2013 auf das Treuhandkonto des Dr. F. überweist.

..... "

Weiters wurde beigelegt eine **Ermittlung des Optionswertes** - unterzeichnet von Dr. D. - wie folgt:

Restwert B. GmbH & Co KG	-81.606,30 €
Übernahmewert Dr. D.	229.446,00 €
Optionsablässe	147.839,70 €

Der Übernahmewert wurde wie folgt ermittelt:

	m2-Preis 6,95 €	Mehrwertsteuerfaktor 1,2
Ordinationsfläche	149,96	1.042,22
1 Tiefgaragenplatz	40,00	40,00
1 Freiparkplatz	25,00	25,00
2 Freiparkplätze	25,00	50,00
Summe		1.388,67

m2 Preis Kauf	Kaufpreis/ Übernahmewert
1.350,00	202.446,00

12.000,00	12.000,00
5.000,00	5.000,00
5.000,00	10.000,00
229.446,00	

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 11.3.2019** wurden folgende Fragen an die Beschwerdeführerin gerichtet:

"1.

*Einzureichen ist der **Mietvertrag**, abgeschlossen zwischen der Bf.in und Dr. D.. Zudem der **Leasingvertrag**, abgeschlossen zwischen der B. GmbH & Co KG und der Bf.in. Sollten zu diesen Verträgen Zusatzvereinbarungen bestehen sind auch diese einzureichen. Mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten darzulegen.*

2.

Vorliegend ist eine Rechnung vom 18.1.2013, in der ein Optionswert in Rechnung gestellt wird.

***Sämtliche vertraglichen Vereinbarungen**, die dieser Rechnung zugrunde liegen, sind einzureichen. Mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten darzulegen. Stellen Sie nachvollziehbar dar, wie die **Höhe des Optionswertes** zustande gekommen ist. Allfällige Bewertungsgutachten sind einzureichen.*

3.

*Sämtliche Vereinbarungen die **Beendigung des Mietverhältnisses** zwischen der Bf.in und Dr. D. betreffend sind einzureichen. Mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten darzulegen.*

4.

In welcher Form wurde die B. GmbH & Co KG über die rechtlichen Veränderungen informiert?

Sämtliche Schreiben, Aktenvermerke, etc. sind einzureichen."

Mit **Schreiben vom 29.4.2019** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Beiliegend würden der Mietvertrag zwischen der A. GmbH & Co KG und Dr. D. sowie etwaige zusätzliche Vereinbarungen übermittelt werden. Weiters würde man den Leasingvertrag zwischen der B. GmbH & Co KG und G., sowie sämtliche schriftlichen Vereinbarungen bezüglich der Übernahme des Leasingvertrages durch die A. GmbH & Co KG erhalten.

2.

Im Zusammenhang mit der Rechnung vom 18.1.2013 würde die Wertermittlung der Mietrechtsablöse inklusive der Rechnung für den Innenausbau der Ordination, wofür ein Baukostenzuschuss gewährt worden wäre, übermittelt werden.

3.

Ergänzend dazu würde die Korrespondenz hinsichtlich der Beendigung des Mietverhältnisses zwischen der A. GmbH & Co KG und Dr. D. übermittelt werden.

4.

Beiliegend erhalte man ebenfalls die Korrespondenz zwischen der A. GmbH & Co KG, der B. GmbH & Co KG und Dr. D. hinsichtlich der Übernahme des Leasingvertrages, sowie den Kaufvertrag zwischen der B. GmbH & Co KG und Dr. D..

Laut Auskunft des Klienten sei zudem Folgendes zu beachten:

Bei Leasingverträgen handle es sich um Verträge sui generis und diese seien nicht im bürgerlichen Recht verankert. Dies sei insbesondere zu würdigen, da Ankaufsrechte als "sogenannte Optionsrechte" im täglichen Gebrauch bezeichnet würden. Diese Ankaufsrechte seien rechtlich ganz anders gelagert, als die klassischen Optionsrechte in Verbindung mit Grundstückstransaktionen. Ein Ankaufsrecht ohne Regelung und Einbeziehung des Leasingvertrages sei rechtlich nicht durchsetzbar und auch wertlos. So seien diese Begriffe auch seitens der Finanzbehörden oftmals in den diversen Leasingerlässen und Urteilen interpretiert worden. Dass die Ankaufsmöglichkeit auf Dritte übertragen werde, hätte auch mit den Grundstücksnebenkosten zu tun. Bei Immobilienleasing komme eine Mehrbelastung dieser gegenüber einer Kreditfinanzierung zu tragen.

Beigelegt wurde ein **undatierter Mietvertrag**, abgeschlossen zwischen der A. GmbH & Co KG als vermietenden Vertragspartei und Dr. D. als mietender Vertragspartei. Aus diesem geht unter anderem Folgendes hervor:

"

I. Die vermietende Vertragspartei ist Leasingnehmerin von Geschäftsräumlichkeiten.....

II.

Beginn und Dauer

1.

Das Mietverhältnis beginnt am 1.10.2012 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

2.

Das Mietverhältnis kann von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten jeweils zum 30.6. und zum 31.12. eines jeden Kalenderjahres schriftlich gekündigt werden. Der Mieter verzichtet auf die Ausübung des Kündigungsrechtes bis zum 31.12.2026.

.....

XV.

Allgemeine Bestimmungen

.....

5.

Werden Rechte, welche der Vermieter aus dem Leasingvertrag mit dem Grundeigentümer hat, auf Dritte übertragen, so hat das keinen Einfluss auf dieses Mietverhältnis.

..... "

Vorliegend ist weiters ein **Leasingvertrag vom 30.3. bzw. 7.4.1995**, abgeschlossen von G. als Leasinggeber und der B. GmbH & Co KG als Leasingnehmerin das gegenständliche Objekt betreffend. Darin wird unter anderem wie folgt festgehalten:

"§ 3 Leasingdauer

(1)

Das Leasingverhältnis beginnt mit Unterfertigung dieses Vertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden.

Zusatz zum Leasingvertrag (undatiert)

Ankaufsrecht

(1)

Die B. GmbH & Co KG wird vor Ablauf der vereinbarten Leasingdauer für den im § 1 definierten Leasinggegenstand Wohnungseigentum begründen.

(2)

Dem Leasingnehmer wird unter der Voraussetzung der ordnungsgemäßen Erfüllung des Leasingvertrages das Recht eingeräumt, nach Ablauf von 15 Jahren die gemäß Punkt (1) gebildete Wohnungseigentumseinheit durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert käuflich zu erwerben.

Im Fall von Gesamtinvestitionskosten in Höhe von 2,110.294,33 S beträgt dieser 1,349.599,00 S.

.....

(6)

Dieses Ankaufsrecht kann an Dritte übertragen werden."

Zudem liegt vor ein **Zusatz zu oben angeführtem Leasingvertrag** vom 10.3. bzw. 18.4.2005, abgeschlossen zwischen der B. GmbH & Co KG und der A. GmbH & Co KG, in dem unter anderem festgehalten wurde:

"

I.

Die A. GmbH & Co KG ist mit Vereinbarung vom 10.3./18.4.2005 in den Leasingvertrag, abgeschlossen am 30.3./7.4.1995 zwischen der B. GmbH & Co KG und G., eingetreten.

..... "

Eingereicht wurde auch eine **"Vereinbarung" vom 2.1.2013**, aus der unter anderem Folgendes hervorgeht:

".....

Dr. D. stellt den Antrag, diese Vereinbarung (Leasingvertrag Nr.48921, über gegangen auf die A. GmbH & Co KG) rechtsverbindlich zwischen A. GmbH & Co KG und Dr. D. abzuschließen.

1.

Die oben genannten Vertragsparteien kommen nunmehr überein, dass Dr. D. dem Leasingvertrag mit allen Rechten und Pflichten, welche die A. GmbH & Co KG als Leasingnehmer treffen, als Leasingnehmer per 1.1.2013 beitrifft. Dr. D. anerkennt die obgenannten Daten vorbehaltlos und verpflichtet sich, insbesondere auch sämtlichen

bezahlten Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, insbesondere auch ausständige Leasingraten und Betriebskosten zu bezahlen.

....."

Weiters liegt vor ein **Schreiben der B. GmbH & Co KG vom 24.9.2012** an die A. GmbH & Co KG im Hinblick auf ein Ankaufsrecht zum gegenständlichen Leasingvertrag. Mit dem Anbot zum Leasingvertrag sei unter Punkt 1 Z 4 "Ankaufsrecht" unter der Voraussetzung der ordnungsgemäßen Erfüllung des Leasingvertrages das Recht eingeräumt worden, das Leasingobjekt zum 31.12.2012 durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Rechtbuchwert in Höhe von 81.606,30 € käuflich zu erwerben. Es werde um Rückbestätigung bis 30.9.2012 ersucht.

Zudem liegt vor eine **Rechnung der A. GmbH & Co KG an Dr. D. vom 18.1.2013**. Für den Verkauf des Optionsrechtes aus dem Leasingverhältnis zwischen A. GmbH & Co KG und B. GmbH & Co KG über 149,96 m² Bürofläche würde man den Optionswert in Rechnung zu stellen.

Die B. GmbH & Co KG sei hinsichtlich der Übertragung des Optionsrechtes in Kenntnis gesetzt worden.

Nettobetrag: 147.839,70 €.

Es werde keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt/steuerfreier Umsatz.

Eingereicht wurde auch eine **Vereinbarung vom 18.1.2013**, abgeschlossen zwischen Dr. D., der A. GmbH & Co KG und der ****GmbH:

"1.

Das Mietverhältnis zwischen A. GmbH & Co KG und D. begann am 1.10.2012, die monatliche Miete beträgt 1.644,75 €.

2.

Die A. GmbH & Co KG hat das Recht, den Mietgegenstand von der derzeitigen Eigentümerin, der B. GmbH & Co KG, ab 2.1.2013 um 81.606,30 € käuflich zu erwerben.

3.

Gegen Bezahlung eines Ablösewertes aus dem Mietverhältnis in Höhe von 147.839,70 € wird dieses Recht durch die A. GmbH & Co KG auf Dr. D. übertragen.

4.

Mit Übertragung und Veräußerung des Ankaufsrechtes durch die A. GmbH & Co KG wird der Kaufvertrag über die Ordinationseinheit samt drei Freiparkplätzen und einem Tiefgaragenplatz direkt zwischen Dr. D. und der B. GmbH & Co KG abgeschlossen.

5.

Ab Bezahlung des Kaufpreises der Wohnungseigentumseinheit und Bezahlung des Ablösewertes werden Dr. D. 56,22% der monatlich bezahlten Mieten durch die A. GmbH & Co KG gutgeschrieben und der bestehende Mietvertrag einvernehmlich aufgelöst.

....."

Weiters liegt vor ein **Schreiben der A. GmbH & Co KG an Dr. D. vom 23.1.2013**, in dem unter anderem wie folgt ausgeführt wird:

*"Sie sind per 1.1.2013 als Mitleasingnehmer dem Leasingvertrag ****, abgeschlossen zwischen der B. GmbH & Co KG und A. GmbH & Co KG hinzugetreten.*

.....

Die A. GmbH & Co KG hat das Ankaufsrecht zum Leasinggegenstand bis 31.3.2013 inne. Gegen Bezahlung des Ablösewertes aus dem Mietvertrag in Höhe von 147.839,70 € wird das Ankaufsrecht an Dr. D. übertragen und somit erhält Dr. D. das Recht, die Ordinationseinheit zu erwerben.

.....

Die Abwicklung erfolgt bis 31.3.2013."

Zudem wurde eingereicht eine **Berechnung der "Mietrechtsablöse"** in Höhe von 147.839,70 € wie folgt:

Der Verkehrswert der Liegenschaft wurde mit 229.446,00 € errechnet.

Zudem findet sich folgende Aufstellung:

	Mietrechtsablöse
Nachlass Baukostenzuschuss, Rabatt für Arztinvestitionen	56.740,50 €
restliche Leasingraten	81.606,30 €
Miete für 178 Monate	286.186,50 €
Mietrechtsablöse	147.839,70 €

Mit **Auskunftsersuchen vom 22.7.2019** wurde Dr. D. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

"1.

Laut eingereichter Treuhandvereinbarung vom 31.1.2013 (l. 3.) gab es zu diesem Zeitpunkt bereits eine Vereinbarung betreffend Übertragung des gegenständlichen Optionsrechtes.

Diese Vereinbarung wäre einzureichen. Sollten mündliche Absprachen bestehen, sind diese in ihren wesentlichen Punkten schriftlich darzulegen.

2.

Punkt 2. des Auskunftsersuchens vom 11.3.2019 wäre zu beantworten bzw. die angeforderten Unterlagen einzureichen.

3.

Sie nehmen Bezug auf einen provisorischen Mietvertrag. Dieser wäre einzureichen. Sollte es weitere Mietverträge geben, wären diese einzureichen. Mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten schriftlich darzulegen.

4.

Wann ist der Kaufentschluss Ihrerseits gefallen?

5.

Mit Rechnung vom 18.1.2013 wurde ein Optionswert in Höhe von 147.839,70 € fakturiert. Weisen Sie die Zahlung des Betrages nach.

6..

Weisen Sie die Zahlung des Kaufpreises in Höhe von 81.606,30 € nach."

Mit **Schreiben vom 21.8.2019** wurde wie folgt geantwortet:

Zu Punkt 1

Die Treuhandvereinbarung wäre ein Entwurf gewesen, die Kaufabwicklung sei erst im März-April erfolgt. Eine Vereinbarung von der B. GmbH & Co KG/Bf.in vom 23.1.2013 bzw. 18.1.2013 werde vorgelegt.

Der Mietvertrag sei im Laufe des August 2012 abgeschlossen worden und seine Bedingungen seien akzeptiert worden. Im August und September wären auf seinen Wunsch diverse Umbauarbeiten erfolgt, wofür mit Rechnung vom 21.11.2012 62.400,00 € verrechnet worden wären. Mit Übergabeprotokoll vom 8.10.2012 hätte er bestätigt, dass er ab 1.10.2012 die Räumlichkeiten und die Parkplätze übernommen hätte. Es seien ihm auch die Mieten ab diesem Zeitpunkt vorgeschrieben worden.

Zu Punkt 2

Der Mietvertrag sei mit Eintreten der Rechtskraft des Kaufvertrages ungültig und automatisch aufgelöst worden. Es sei dies auch schriftlich festgehalten worden (18.1.2013).

Zu Punkt 3

Vielleicht hätte er sich falsch ausgedrückt; es wäre kein provisorischer Mietvertrag, sondern ein von ihm einseitig unterfertigter Vertrag gewesen. Laut seinem Steuerberater wäre die konkludente Annahme durch Unterfertigen des Übergabeprotokolls und Verschreibung der Mieten erfolgt.

Zu Punkt 4

Er hätte über die Feiertage Zeit gehabt, Berechnungen aufzustellen, sodass er sich schlussendlich in der Zeit zwischen 7. und 15. Jänner 2013 für einen Kauf entschieden hätte.

Zu Punkt 5

Sämtliche Zahlungen von ihm seien auf das Konto des Treuhänders überwiesen worden. Ohne Zahlung keine Vertragsdurchführung und keine Eigentumsübertragung.

Beigelegt wurde unter anderem ein **Kontoauszug** der Bank des Dr. D., wonach jeweils am 8.3.2013 ein Betrag von 147.839,70 € unter dem Titel "Optionsrecht" und 81.606,30 € unter dem Titel "Kaufpreisüberweisung" an den Treuhänder überwiesen worden wären. Mit **Ergänzungsvorhalt vom 13.1.2020** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt übermittelt.

Am **21.1.2020** wurde vom Finanzamt folgende **Stellungnahme** übermittelt:

"Es wird auf die bisherigen Ausführungen des Finanzamtes im BP-Bericht sowie in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Das Finanzamt sieht auf Grund der nunmehr übermittelten Unterlagen nicht nur keinen Anlass von seiner Rechtsansicht, dass das im Leasingvertrag vereinbarte Optionsrecht (Ankaufsrecht) verkauft wurde, abzugehen, sondern sieht diese Rechtsansicht durch diese Unterlagen vielmehr bestätigt. Insoweit die im gegenständlichen Verfahren strittige Zahlung in den übermittelten

Dokumenten thematisiert wird, geht es immer nur um den Verkauf des Ankaufsrechts von der Beschwerdeführerin an Dr. D.. Diese Zahlung kann angesichts der klaren und eindeutigen Beweise daher nicht in ein Entgelt für einen Mietrechtsverzicht seitens der Beschwerdeführerin umgedeutet werden. Daran vermag auch die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Berechnung nichts ändern, die mit der von Dr. D. vorgelegten und – im Gegensatz zur Berechnung der Beschwerdeführerin – unterschriebenen Berechnung, hinsichtlich des Zwecks im Widerspruch steht. Verwiesen wird insbesondere auf folgende Dokumente:

Rechnung Nr. **-2013**

„Für den Verkauf des Optionsrechtes aus dem Leasingverhältnis zwischen A. GmbH & Co KG und B. GmbH & Co KG über 149,96 m2 Bürofläche erlauben wir uns, den Optionswert in Rechnung zu stellen.“

Schreiben der Beschwerdeführerin an Dr. D. vom 23.01.2013 (Anlage 3)

„Die A. GmbH & Co KG hat das Ankaufsrecht zum Ankauf des Leasinggegenstandes bis 31.3.2013 inne.

Gegen Bezahlung des Ablösewertes aus dem Mietvertrag in Höhe von 147.839,70 € wird das Ankaufsrecht an Dr. D. übertragen und somit erhält Herr Dr. D. das Recht die Ordinationseinheit [...] zu erwerben.“

Vereinbarung zwischen Dr. D. und A. GmbH & Co KG und ** GmbH vom 18.1.2013 (Anlage 4)**

„2. Die A. GmbH & Co KG hat das Recht, den Mietgegenstand von der derzeitigen Eigentümerin, B. GmbH & Co KG ab 2.1.2013 um 81.606,30 € käuflich zu erwerben.

3. Gegen Bezahlung eines Ablösewertes aus dem Mietverhältnis in Höhe von 147.839,70 € wird dieses Recht durch die A. GmbH & Co KG auf Dr. D. übertragen.

4. Mit Übertragung und Veräußerung des Ankaufrechtes durch die A. GmbH & Co KG wird der Kaufvertrag über die Ordinationseinheit samt drei Freiparkplätzen und einen Tiefgaragenplatz direkt zwischen Dr. D. und der B. GmbH & Co KG abgeschlossen.“

e-Mail Dr. D. an das BFG vom 26.3.2019

„Für den Kauf d. Ordination wurde ein Kaufpreis u. ein Kauf von Optionsrechten v. der Leasinggesellschaft vereinbart.“

Treuhandvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin; Dr. D. und Dr. F. vom März 2013

Pkt. I.2.

Die A. GmbH & Co KG hat das Recht, von der B. GmbH & Co KG unter anderem folgende Wohnungseigentumseinheiten zum kalkulatorischen Restwert zu erwerben:

Pkt. I.3.

„Die A. GmbH & Co KG und Dr. D. schlossen eine Vereinbarung, in der unter anderem geregelt ist, dass diese Optionsrechte der A. GmbH & Co KG auf Dr. D. übertragen werden. Das Entgelt für die Übertragung dieser Rechte beträgt 147.839,70 €.“

Berechnung des Optionswertes (vorgelegt von Dr. D.)"

Mit **Schreiben vom 20.1.2020 und vom 21.1.2020** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 10.2.2020** wurde wie folgt geantwortet:

Die Ausführungen des Finanzamtes würden nichts daran ändern, dass es sich im gegenständlichen Sachverhalt um eine steuerbefreite Vermietungsleistung und nicht um den Verkauf eines Optionsrechtes zum Erwerb einer Liegenschaft handeln würde. Das Finanzamt gehe nicht darauf ein, dass Ankaufsrechte rechtlich ganz anders gelagert seien als die klassischen Optionsrechte in Verbindung mit Grundstückstransaktionen. Ein Ankaufsrecht ohne Regelung und Einbeziehung des Leasingvertrages sei rechtlich nicht durchsetzbar und auch wertlos. Da die Beschwerdeführerin das Ankaufsrecht alleine nicht veräußern hätte können, sei auch im gegenständlichen Sachverhalt der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung zu würdigen. Weiter würde man darauf verweisen wollen, dass im Zusatz zum Leasingvertrag nicht ein Optionsrecht, sondern ein Ankaufsrecht geregelt worden wäre.

Es würde entsprechend den Ausführungen des Finanzamtes nicht zutreffend, dass von der Beschwerdeführerin als auch von Dr. D. ausschließlich von Optionsrechten gesprochen werde, sondern werde in den bereits übermittelten Anlagen die Zahlung ebenfalls z.B. als "Ablöswert" bezeichnet.

Weiters sei darauf zu verweisen, dass eine allfällige Bezeichnung als Optionsverkauf bzw. Optionsrecht (oder die Bezeichnung als solches entsprechend der Auskunft von Dr. D. im Schreiben vom 26.3.2019) nicht für die rechtliche Qualifizierung des Vorganges entscheidend sei, sondern es auf die tatsächlichen Verhältnisse ankomme. Eine bloße Bezeichnung als "Optionsverkauf" durch die Beschwerdeführerin ändere somit nichts daran, dass in rechtlicher Hinsicht vom Vorliegen eines umsatzsteuerbefreiten Vermietungsumsatzes auszugehen sei.

Überdies würde man darauf hinweisen, dass zwischen der Beschwerdeführerin und Dr. D. nach Maßgabe des abgeschlossenen Mietvertrages zwar grundsätzlich eine Kündigungsfrist vereinbart worden wäre, der Mieter jedoch auf die Ausübung des Kündigungsrechts bis zum 31.12.2026 verzichtet hätte (bzw. verlängere sich die Dauer des Mietrechtsverzichtes unter Berücksichtigung der vereinbarten sechsmonatigen Kündigungsfrist sogar bis zum 30.6.2027). Um den Nachteil aus der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses und den damit einhergehenden Ausfall von gesicherten Mieteinnahmen kompensieren zu können, sei eine Ablösezahlung durch Dr. D. von der Beschwerdeführerin gefordert worden und dies würde verdeutlichen, dass gegenständlich vom Vorliegen eines Mietrechtsverzichtes auszugehen sei.

Mit **Schreiben vom 10.2.2020** wurde die obige Gegenäußerung dem Finanzamt übermittelt.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Strittig ist, ob der in der Rechnung vom 18.1.2013 angeführte Betrag von 147.839,70 € der Umsatzsteuer unterliegt.

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass durch die Zahlung des gegenständlichen Betrages Dr. D. als Leasingnehmer in den Leasingvertrag mit der B. GmbH & Co KG eingetreten und das Mietverhältnis mit ihr aufgelöst worden ist. Ein isolierter Erwerb des Ankaufsrechtes würde ohne Übertragung der Gebrauchsrechte aus dem Leasingvertrag wirtschaftlich nicht sinnvoll sein. Die Ablösezahlung hätte die Einbußen an Mietentgelt sowie die Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses kompensiert. Dr. D. hätte den Betrag für den Eintritt als Leasingnehmer in den Leasingvertrag entrichtet, somit für die Übertragung des Rechts auf Gebrauch des Grundstückes. Es liege eine Gegenleistung zur Zustimmung zur Auflösung des Mietvertrages vor. Die Zahlung sei als steuerbefreite Vermietungsleistung einzustufen.

Das Finanzamt geht vom Verkauf eines Optionsrechtes aus, was eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung darstellen würde.

Es stellt sich folglich die Frage, was der Gegenleistung für die angeführte Zahlung entspricht.

Die Beschwerdeführerin hat die gegenständliche Liegenschaft **von der B. GmbH & Co KG geleast**. Dies erfolgte im Jahr 2005 durch Beitritt zum Leasingvertrag mit Herrn G. aus dem Jahr 1995.

Als **Zusatzvereinbarung zum Leasingvertrag** wurde vorgesehen, dass die Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin das Recht hat, nach Ablauf von 15 Jahren nach Beginn des Leasingvertrages die Liegenschaft durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert **zu erwerben**. In Punkt 6 wird festgehalten, dass dieses **Ankaufsrecht auch auf Dritte übertragen werden könne**.

Diese Liegenschaft wurde ab Oktober 2012 von der Beschwerdeführerin an Dr. D. **vermietet**.

Dem liegt ein undatiertes, lediglich von Dr. D. unterzeichneter Mietvertrag zugrunde, wonach der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde und der Mieter Dr. D. auf die Ausübung des Kündigungsrechtes bis zum 31.12.2026 verzichtet. Zudem wird darin betont, dass die Übertragung von Rechten, welche der Vermieter aus dem Leasingvertrag mit dem Grundeigentümer hat, an Dritte, dieses Mietverhältnis nicht beeinflusst wird. Der Mietzins betrage 1.644,75 €.

Vorliegend ist ein **Antrag des Dr. D. vom 2.1.2013**, dem gegenständlichen Leasingvertrag mit allen Rechten und Pflichten, die die A. GmbH & Co KG als Leasingnehmer treffen würden, als Leasingnehmer per 1.1.2013 beizutreten. Ausdrücklich wird darin auf einen kalkulierten Restbuchwert in Höhe von 81.606,30 € per 31.12.2012 verwiesen.

Laut **Rechnung der Beschwerdeführerin an Dr. D. vom 18.1.2013** wurde ein Nettobetrag von 147.839,70 € für den Optionswert in Rechnung gestellt. Dieser bezieht

sich auf den "Verkauf des Optionsrechtes aus dem Leasingverhältnis zwischen der A. GmbH & Co KG und der B. GmbH & Co KG".

Nach den Angaben des Dr. D. würde sich der **Optionswert wie folgt errechnen:**

Restwert B. GmbH & Co KG	-81.606,30 €
Kaufpreis/Übernahmewert Dr. D.	229.446,00 €
Optionsablöse	147.839,70 €

Von der Beschwerdeführerin hingegen wurde folgende Aufstellung zur **Berechnung einer Mietrechtsablöse** eingereicht:

Nachlass Baukostenzuschuss, Rabatt für Arztinvestitionen	56.740,50 €
restliche Leasingraten	81.606,30 €
Miete für 178 Monate	286.186,50 €
Mietrechtsablöse	147.839,70 €

Mit **Vereinbarung vom 18.1.2013** zwischen Dr. D. und der Beschwerdeführerin wurde das Recht der Beschwerdeführerin, den Mietgegenstand ab 2.1.2013 um 81.606,30 € von der B. GmbH & Co KG käuflich zu erwerben, gegen Bezahlung eines Ablöswertes aus dem Mietvertrag in Höhe von 147.839,70 € an Dr. D. übertragen. Mit dieser Übertragung des Ankaufsrechtes werde der Kaufvertrag über die Liegenschaft direkt zwischen Dr. D. und der B. GmbH & Co KG abgeschlossen. Ab Bezahlung des Kaufpreises sei der bestehende Mietvertrag einvernehmlich aufgelöst.

Laut **Schreiben des Dr. D. vom 26.3.2019** sei für den Kauf der Ordination ein Kaufpreis und ein Kauf von Optionsrechten vereinbart worden.

Nach den Angaben des Dr. D. im **Schreiben vom 20.8.2019** sei der Mietvertrag mit Eintreten der Rechtskraft des Kaufvertrages ungültig geworden und automatisch aufgelöst worden. Zwischen 7. und 15.1.2013 hätte er sich zum Kauf entschlossen.

Vorliegend ist zudem ein **Schreiben vom 23.1.2013** der A. GmbH & Co KG an Dr. D., wonach dieser am 1.1.2013 dem Leasingvertrag hinzugetreten sei und die A. GmbH & Co KG das Ankaufsrecht zum Ankauf des Leasinggegenstandes bis 31.3.2013 inne hätte. Gegen **Bezahlung des Ablöswertes aus dem Mietvertrag in Höhe von 147.839,70 €** werde das Ankaufsrecht an Dr. D. übertragen und dieser erhalte das Recht, die Ordinationseinheit bis 31.3.2013 zu erwerben.

Mit **Treuhandvereinbarung vom 31.1.2013/27.2.2013/6.3.2013/7.3.2013**, abgeschlossen zwischen der A. GmbH & Co KG und Dr. D. einerseits und Dr. F. andererseits. Darin wird festgehalten, dass die A. GmbH & Co KG und Dr. D. eine Vereinbarung geschlossen hätten, in der die **Übertragung von Optionsrechten** laut Vereinbarung

zwischen der A. GmbH & Co KG und der B. GmbH & Co KG zu einem Entgelt von 147.839,70 € geregelt sei. Zudem wird Bezug genommen auf einen noch abzuschließenden Kaufvertrag zwischen der B. GmbH & Co KG und Dr. D. die gegenständliche Liegenschaft betreffend.

Mit **Kaufvertrag vom 27.2.2013/8.4.2013** wurde die Liegenschaft von der B. GmbH & Co KG an Dr. D. **zum Preis von 81.606,30 € veräußert**.

Mit **Auskunftersuchen vom 28.10.2013 bzw. 23.12.2013** an das Finanzamt im Hinblick auf eine allfällige ertragsteuerliche Einstufung wurde von der Beschwerdeführerin als Sachverhalt der Verkauf eines Optionsrechtes (Recht auf Ankauf der Immobilie aus dem Leasingvertrag) Anfang 2013 geschildert. Die mit der B. GmbH & Co KG abgeschlossenen Leasingverträge würden ein Optionsrecht zum Kauf der Liegenschaft am Ende des Leasingvertrages beinhalten.

Das Optionsrecht sei mit 1.1.2013 als Einlage ins Anlagevermögen verbucht und abgeschrieben worden.

Der Wert des Optionsrechtes ergebe sich aus dem Marktwert-Verkehrswert der jeweiligen Liegenschaft abzüglich des im Leasingvertrag vereinbarten Restwertes.

In Ruppe/Achatz, UStG Kommentar⁵, § 1 Rz 28 wird wie folgt ausgeführt:

*"Für die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation der Leistung ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der **wirtschaftliche Gehalt** maßgebend. Er ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zugrunde liegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des **Parteiwillens** und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung lassen unter Umständen Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu."*

Vom Käufer Dr. D. wurde in Beantwortung der gestellten Auskunftersuchen angegeben, **dass für den Kauf der Ordinationsräumlichkeiten ein Kauf und ein Kauf des Optionsrechtes vereinbart worden ist**. Nach seinen Angaben wurde sodann der Mietvertrag mit der Beschwerdeführerin automatisch aufgelöst.

Für Dr. D. war demnach das Ziel der Kauf der Liegenschaft (so hat er sich ja auch nach eigenen Angaben Mitte Jänner 2013 zum Kauf entschlossen). Der Parteiwille war folglich auf den Kauf gerichtet. Dass der Sichtweise des Dr. D. besondere Bedeutung zukommt, wurde auch im Vorlageantrag von der Beschwerdeführerin außer Streit gestellt.

Zudem war es Ziel der Beschwerdeführerin, das Recht auf den Ankauf der Liegenschaft zu veräußern.

Sowohl in der Rechnung und der Vereinbarung je vom 18.1.2013, als auch im Schreiben vom 23.1.2013 und der oben angeführten Treuhandvereinbarung wird auf die Übertragung des Optionsrechtes bzw. Bezahlung des Ablösewertes Bezug genommen.

Die **Bemessung des Entgeltes** erfolgte laut Auskunft von Dr. D. durch Abzug des Restwertes laut Leasingvertrag vom Verkehrswert. Das entspricht auch der

Vorgangsweise der Beschwerdeführerin laut Auskunftersuchen an das Finanzamt vom 23.12.2013.

Der Beschwerdeführerin wurde die Auskunft des Dr. D. übermittelt. Eine Stellungnahme dazu erfolgte nicht.

Zudem ist festzustellen, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Berechnung einer Mietrechtsabläse nicht nachvollziehbar ist. Laut Mietvertrag beträgt der monatliche Mietzins 1.644,75 €, für 178 Monate würde das einen Betrag von 292.785,50 € ergeben. Die angegebenen 286.186,050 € erschließen sich nicht. Ebenso sind "restliche Leasingraten" in Höhe von 81.606,30 € nicht nachvollziehbar. Bei 178 Monaten würde sich umgelegt pro Monat eine Leasingrate von in etwa 458,00 € ergeben. Die Leasingrate pro Monat betrug laut den Ausführungen des Dr. D. jedoch 686,40 €.

Zudem ist die Position "Nachlass Baukostenzuschuss, Rabatt für Arztinvestitionen" in Höhe von 56.740,50 € nicht nachvollziehbar.

Die im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht eingereichte Berechnung widerspricht auch den Angaben der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag. Demnach würden die entgangenen Mieteinnahmen mit einer Miete in Höhe von 1.644,75 € für 174 Monate mit 286.186,00 € berechnet worden sein. Dieser Betrag sei aufgrund der Einmalzahlung sodann auf 147.839,70 € reduziert worden.

Der VwGH misst in ständiger Rechtsprechung früheren Aussagen mehr Gewicht bei, als späteren (siehe etwa die Erkenntnisse vom 23.2.2005, 2002/14/0152, vom 7.10.1993, 92/16/0023, oder vom 25.1.2000, 94/14/0034).

Im Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1992, 89/16/0147, wurde Folgendes ausgeführt: *"Den Umstand, dass die Erstaussage in Erwartung einer besseren steuerlichen Auswirkung gemacht wurde, durfte die belangte Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung ebenfalls für die Richtigkeit der Erstaussage ins Treffen führen. Die vom Beschwerdeführer aufgezeigte, zunächst vorhandene, rechtliche Unbefangenheit kann nämlich nach der Lebenserfahrung als eine gewisse Gewähr für die Übereinstimmung der Erstaussage mit den tatsächlichen Verhältnissen angesehen werden."* Des Weiteren hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.4.2008, 2008/15/0052, festgehalten, dass *"es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten."*

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass sich die Berechnung des Zahlungsbetrages von 147.839,70 € wie im Auskunftersuchen der Beschwerdeführerin und im Antwortschreiben des Dr. D. dargelegt am Übernahmewert der Liegenschaft orientiert hat.

Die Entgeltsbemessung orientierte sich demnach am Wert der Liegenschaft und nicht an entgangenen Mieterlösen.

Entgolten wurde aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten das Ankaufsrecht (siehe auch VwGH 29.3.2007, 2004/15/0017).

Das Bundesfinanzgericht sieht es daher als erwiesen an, dass der Zahlung von 147.839,70 € als Gegenleistung die Übertragung des Ankaufsrechtes laut Leasingvertrag gegenüberstand.

Begründung

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Gegenstand der Lieferung sind körperliche Sachen iSd bürgerlichen Rechts. Rechte zählen nicht als Sachen (siehe auch Mayr/Ungericht, UStG⁴, § 3 3.).

Nach § 3a Abs. 1 UStG 1994 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Im vorliegenden Fall wurde von Dr. D. eine Zahlung von netto 147.839,70 € an die Beschwerdeführerin geleistet.

Die Gegenleistung stellt das Recht zum Kauf der gegenständlichen Liegenschaft zu einem fixierten Preis dar.

Eine Option ist ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Sie gewährt ein Gestaltungsrecht, durch einseitige Erklärung das schon inhaltlich festgelegte Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (siehe etwa VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177). Die Beschwerdeführerin konnte die Liegenschaft zum im Vorhinein, im Zusatz zum Leasingvertrag vereinbarten Kaufpreis erwerben und hat dieses Recht weiter veräußert.

Der Erwerb eines Ankaufsrechtes ist unter § 3a Abs. 1 UStG 1994 zu subsumieren, stellt eine sonstige Leistung dar und fällt nicht unter einen Befreiungstatbestand iSd UStG 1994.

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.

Welche Leistung der Hingabe eines Geldbetrages gegenübersteht ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Linz, am 10. März 2020