

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Manuela Fischer, sowie den Richter Richter, die fachkundigen Laienrichter Ing. Robert Winkelmayr und Dieter Medvey MSc in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch draxl.raabe Steuerberater GmbH, Wickenburggasse 13 Tür 5, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 3. November 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 3. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer 2013, Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2013, Umsatzsteuer 2013 und Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2013, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. September 2025 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.
- III. Bescheidadressaten sind Erben nach Erblasser (Datum3):  
Erbe 1, geb. Datum1,  
Erbe 2, geb. Datum2,  
Erbe 3, geb. Datum2.

## Entscheidungsgründe

Infolge Ablebens des Beschwerdeführers (Bf.) Erblasser am tt.mm.2023 wurde in der Verlassenschaftssache mit Einantwortungsbeschluss vom 26.9.2023 der Nachlass den drei

unbedingt erbantrittserklärten Erben (Erbe 1, geb. Datum1, Erbe 2, geb. Datum2 und Erbe 3, geb. Datum2) eingantwortet. Die Einantwortung führte zur Gesamtrechtsnachfolge der Erben.

## Chronologie

Hinsichtlich des **verfahrensgegenständlichen Jahres 2013** erfolgte die Erstveranlagung der Einkommen- und Umsatzsteuer des Beschwerdeführers (Bf.) Erblasser mit Erstbescheiden vom 4.2.2015 jeweils aufgrund der Erklärungen des Bf. Die Festsetzung der Steuern ergaben Gutschriften; für die Einkommensteuer iHv Euro -6.860,00 und für die Umsatzsteuer iHv Euro - 8441,39.

Die im September 2015 begonnene **Außenprüfung (AP)**, betraf u.a. die Umsatz- und Einkommensteuer hinsichtlich des Jahres 2013. Die AP wurde mit Bericht und Niederschrift vom 29.9.2016 abgeschlossen.

Aufgrund der durch die AP getroffenen Feststellung im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Liegenschaft und des darauf befindlichen Superädifikates (Gebäude) im Jahr 2013 kam es zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO zur Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2013 und zur Erlassung von neuen Sachbescheiden.

Die Abgabenbehörde war den Feststellungen der AP zum Jahr 2013 betreffend Vorliegens einer Sonstigen Leistung gem. § 29 Z 3 EStG 1988 gefolgt und es wurden die dementsprechenden, nunmehr verfahrensgegenständlichen **Bescheide mit Datum 3.10.2016** erlassen.

Die Einkommensteuer wurde iHv Euro 428.875,00 festgesetzt. Die Zurechnung „Einkünfte aus Leistungen“ betrug Euro 895.333,33 nto (1.074.400,00 inkl. USt).

Die Umsatzsteuer wurde iHv Euro 170.625,28 festgesetzt. Die Zurechnung zur Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen betrug Euro 895.333,33 (20% Umsatzsteuer Euro 179.066,66).

Gegen die angeführten Bescheide wurde rechtzeitig die **Beschwerde vom 2.11.2016** (einlangend v. 3.11.2016), d.h. gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Sachbescheide zur Umsatz- und Einkommensteuer 2013 sowie Anspruchszinsen und Säumniszuschlag zur Umsatzsteuer, erhoben.

Es wurde beantragt die Bescheide vom 3.10.2016 aufzuheben und die ursprünglichen Bescheide wieder in Kraft zu setzen bzw. die Anspruchszinsen und den Säumniszuschlag entsprechend anzupassen.

Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Der Beschwerde lagen folgende genannte Unterlagen bei:

*„Leasingvertrag vom 29.10.2003,*

*Korrespondenz zur Auflösung vom 23.1.2013,*

*Auflösungserklärung unterzeichnet am 15. bzw. 22.2.2013,*

*Vereinbarung Optionsverkauf vom 30.1.2013,  
Kaufvertrag Grund vom 30.1.2013 und  
Leasing-Endabrechnung vom 26.4.2006“.*

Die Behörde (AP) nahm zur Beschwerde mit **Schriftsatz vom 6.9.2017** Stellung.

Die Stellungnahme des Bf. dazu erfolgte mit **Schriftsatz vom 1.4.2019**. Ein Rechtsgutachten vom 6.7.2018 (erstattet durch Gutachter) zum Bestehen eines Vorkaufsrechts auf ein Superädifikat im Zusammenhang mit dem Leasingvertrag vom 29.10.2003 lag bei.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 9.10.2019** wurden die Beschwerden gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens und Festsetzung der Einkommen- und Umsatzsteuer 2013 sowie zu den Anspruchszinsen 2013 und Säumniszuschlag zur Umsatzsteuer als unbegründet abgewiesen. Die gesonderte Begründung zur BVE betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer erging ebenfalls am 9.10.2019.

Mit Schriftsatz vom **11.11.2019** wurde rechtzeitig ein **Vorlageantrag** betreffend die Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommen- und Umsatzsteuer sowie Sachbescheide zur Einkommen- und Umsatzsteuer 2013 eingebracht.

Mit **Vorlagebericht vom 26.11.2019** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorgelegt und der Bf. darüber informiert.  
Die Behörde verwies darin u.a. auf die ergangene BVE.

Die **Ladung zur für 11. September 2025 anberaumten mündlichen Verhandlung** vor dem Senat wurde am 31. Juli 2025 an die Parteien versendet.  
Die Zustellung erfolgte am 4. August 2025 an die Bf. bzw. am 31. Juli 2025 an die Abgabenbehörde.

Mit **Telefax vom 22. August 2025** wurde der Antrag vom 18. August 2025 auf Vertagung der mündlichen Verhandlung dem BFG übermittelt.  
Mit Beschluss des BFG vom 1. September 2025 wurde dem Antrag nicht Folge gegeben. Der Termin für die Verhandlung blieb aufrecht.

Die **mündliche Verhandlung** vor dem Senat fand am 11. September 2025 statt.

### **Zur Außenprüfung (AP)**

Im Bericht der AP war u.a. festgehalten, dass der Bf. Erblasser Alleineigentümer der Liegenschaft Grund, Adresse, gewesen war. Der Kauf war mit Vertrag vom 15.1.1987 erfolgt. Das darauf errichtete Wohnhaus / Superädifikat war durch den Bf. geleast worden.

Insbesondere wurden im Zuge der AP in die nachstehend angeführten Unterlagen und abgeschlossenen Verträge Einsicht genommen:

- 1) Am 4.7./25.7.2003 schloss der Bf. (als Bestandgeber) einen **Bestand/Superädifikatsvertrag** mit der BN (als Bestandnehmerin BN) ab.
- 2) Am 29. 10.2003 schloss der Bf. (als Leasingnehmer) mit der BN (nunmehr als Leasinggeberin) einen **Leasingvertrag über das Superädifikat (Wohnhaus)** ab.
- 3) Mit **Schreiben der Leasinggeberin an den Bf. vom 23.1.2013 (Kaufanbot)** wurde dem Bf. das Superädifikat zum Kauf angeboten.  
Der Bf., Erblasser, erklärte sich mit Unterschrift vom 28.1.2013 mit dem Inhalt des Schreibens voll einverstanden.
- 4) Mit **Schreiben der Leasinggeberin an den Bf. vom 1.3.2013 / Abrechnung Gutschrift** erfolgte unter Bezug auf den Verkauf an Dritte der Liegenschaft und des Superädifikats und aufgrund der Auflösungsvereinbarung vom 15.2./22.2.2013 die Verrechnung des Kautionsguthabens.
- 5) Am 15./22.2.2013 wurde die **Auflösungsvereinbarung zum Bestand/Superädifikatsvertrag sowie zum Leasingvertrag** (beide Verträge siehe oben) zwischen der Leasinggeberin/Bestandnehmerin, der BN, und Erblasser (Leasingnehmer/Bestandgeber) abgeschlossen.
- 6) Mit **Schreiben vom 30.1.2013** gab Erblasser gegenüber der Leasinggeberin eine „**Erklärung**“ unter Bezug auf das Kaufanbot der Leasinggeberin vom 23.1.2013 (siehe oben) ab.  
U.a. benannte Erblasser darin gegenüber der Leasinggeberin die Käufer für das auf seiner Liegenschaft befindliche Superädifikat, nämlich:  
die Käufer1 und  
Herrn Käufer2.
- 7) Am 30.1.2013 wurde der **Kaufvertrag über das Grundstück** zwischen Erblasser und den Käufern des Superädifikats abgeschlossen.  
Der Kaufpreis betrug gesamt Euro 1.281.000,00 (Anteil Käufer2 – 758.352,00; Anteil Käufer1 – 522.648,00)  
Die Übergabe und Übernahme des Grundstücks war mit Unterfertigung des Vertrages festgelegt; die physische Übernahme des Superädifikats war darin für nach Abschluss des diesbezüglichen Kaufvertrages mit 28.2.2013 angeführt.
- 8) Am 1.2.2013 wurde der **Kaufvertrag Superädifikat** zwischen der BN mit den Käufern Käufer2 und der Käufer1 mit den entsprechenden Anteilen zum Gesamtpreis von Euro 1.644.600,00 abgeschlossen.

Vereinbart wurde, dass infolge Auflösung des Leasingvertrages mit Erblasser zum 28.2.2013 und erfolgtem Kauf des Grundstückes durch die Käufer, die physische Übernahme des Superädifikates am 28.2.2013 erfolgt.

Die AP hielt im Bericht unter Bezug auf die Unterlagen fest, dass sich der Bf. im Leasingvertrag vom 29.10.2003 ein Vorkaufsrecht für das Superädifikat habe einräumen lassen. Er habe weiters für 180 Monate auf sein Kündigungsrecht verzichtet und das aus mehreren Wohneinheiten bestehende Gebäude in den Folgejahren vermietet.

Aufgrund der späteren Auflösung des Leasing- und des Bestandsvertrages und des Verkaufes der Liegenschaft sowie des Superädifikates an die beiden genannten Käufer im Jahr 2013 wurden die jeweils vereinbarten Kaufpreise an die jeweiligen Vertragsparteien bezahlt. Die beiden Käufer bezahlten jedoch an den Bf., an Erblasser, zusätzlich den Betrag von insgesamt 1.074.400,00.

Diesen Betrag hätten die beiden Käufer, Käufer2 und die Käufer1, als Gegenleistung für den Verzicht auf das dem Bf. im Leasingvertrag eingeräumte Vorkaufsrecht bezahlt.

Betreffend die Umsatzsteuer ging die AP davon aus, dass die Einräumung eines Vorkaufsrechtes an einem Grundstück, das zu einem Unternehmen eines Unternehmers gehört, im Rahmen des Unternehmens erfolgt sei und bei Entgeltlichkeit ein Leistungsaustausch gegeben sei. Es handle sich weder um eine Grundstückslieferung noch um eine Vermietungsleistung, sondern um eine eigenständige sonstige Leistung. Diese unterliege keiner Befreiung oder Ermäßigung und sei mit dem Normalsteuersatz zu besteuern. Unter Bezug auf die Literatur zur Einräumung eines Vorkaufsrechts und Vorliegen einer Option entspreche die rechtliche Würdigung eines Verzichts auf ein Vorkaufsrecht jener bei der Einräumung eines solchen.

Die AP kam nach Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass der Verzicht auf das Vorkaufsrecht eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, welche im Rahmen des Unternehmens, der Vermietung des Gebäudes, erfolgt sei und folglich eine steuerbare und steuerpflichtige Tätigkeit darstelle.

Der Betrag für den Verzicht auf das Vorkaufsrecht iHv brutto 1.074.400,00 sei daher im Jahr 2013 mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen (895.333,33 +20%).

Die Einkommensteuer betreffend nahm die AP Bezug auf die Bestimmung des § 29 Z 3 EStG 1988. Demnach unterliegen Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie nicht zu anderen Einkunftsarten gehören, als sonstige Einkünfte der Steuerpflicht.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung setzten Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung voraus. Erfasst sei jedes Verhalten, das einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe.

Die im gegenständlichen Fall erhaltenen Einnahmen stellten die Abgeltung für die Aufgabe, die Nichtausübung des Vorkaufsrechts dar. Der Verzicht auf ein entsprechendes Recht sei eine in einem Unterlassen bestehende Leistung, welche zur Einräumung eines wirtschaftlichen

Vorteils an die Käufer führe. Das Verhalten des Bf. sei eindeutig darauf gerichtet gewesen auch sich selbst einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen.

Das vereinnahmte Entgelt sei Ausfluss eines Leistungsaustausches gewesen. Die Einnahmen seien daher iHv Euro 895.333,33 als sonstige Leistung gem. § 29 Z 3 EStG der Einkommensteuer zu unterziehen.

### **Beschwerde vom 2.11.2016**

In der, nur auf die Sachbescheide bezugnehmenden, Begründung der Beschwerde wurde einleitend festgehalten, dass die AP einen nicht vorhandenen Sachverhalt beurteilt habe, der zu einem beträchtlichen Mehrergebnis geführt habe. Der beurteilte Sachverhalt hätte nicht vorliegen können.

Grundsätzlich unstrittig seien die Feststellungen der AP zu den Eigentumsverhältnissen und den zwischen der BN (als Bestandnehmerin und Leasinggeberin) und dem Bf. geschlossenen Verträgen.

Zur rechtlichen Würdigung des im Leasingvertrag vom 29.10.2003 in Punkt XIII, Abs. 1, enthaltenen Anbots der Leasinggeberin dem Bf. (nur) auf Wunsch ein Vorkaufsrecht einzuräumen, war festgehalten, dass eine Eintragung in die Bücher nicht erfolgt sei und der Bf. folglich die Einräumung des Vorkaufsrechts nicht in Anspruch genommen habe. Hätte der Bf. das Vorkaufsrecht in Anspruch genommen, wäre dieses nach der vertraglichen Vereinbarung spätestens bei Auflösung des Vertrages ohne weiteres Zutun der Parteien erloschen.

In Abs. 2 wäre auch festgehalten, dass bei Verkauf des Leasinggegenstandes an einen Dritten die Rechte des Kunden gewahrt und die Überbindung an den Käufer garantiert werden müsse. Es sei zu erkennen, dass das angebotene Vorkaufsrecht bei Annahme durch den Bf. während aufrechten Leasingvertrages diesen vor einem Verkauf des Superädifikats durch die Leasinggesellschaft an einen Dritten schützen sollte. Es habe sich um ein reines Sicherungsinstrument gehandelt.

Für das Nichtbestehen eines Vorkaufsrechts spreche weiters, dass es sich dabei um ein höchstpersönliches Recht handle. Hätte es existiert wäre Verpflichtete die Leasinggesellschaft und Berechtigter der Bf. gewesen. Für die Auflösung hätte wohl die Leasinggesellschaft Sorge tragen und allenfalls einen Betrag zahlen müssen. Dies sei aber nicht geschehen.

Entgegen der Meinung der AP sei es in der folgenden Abwicklung des Vertrages und dem Verkauf des Superädifikats daher nicht zu einem Verzicht auf das Vorkaufsrecht gekommen. Dies sei nicht eingeräumt gewesen bzw. wäre es jedenfalls bereits durch die vereinbarte Vertragsauflösung zum Erlöschen gekommen. Es habe weder das Auflösungsschreiben noch die Korrespondenz Hinweise enthalten, dass der Bf. gegenüber der Leasinggesellschaft in irgendeiner Art und Weise mit dem angebotenen Vorkaufsrecht in Berührung gekommen wäre.

Demnach finde die Behauptung der AP, dass die Bezahlung der Euro 1.074.400,00 als Gegenleistung für den Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechts geleistet worden sei und dass dieser Vorgang in der Vereinbarung vom 30.1.2013 zwischen dem Bf. und den Käufern dokumentiert worden sei, aufgrund der Fakten keine Deckung und sei gegenstandslos. Ein Vorkaufsrecht sei weder erwähnt worden, noch würde es Sinn ergeben. Hätte doch, wenn überhaupt der Eigentümer des Superädifikats, die Leasinggesellschaft, an den Bf. eine Abschlagszahlung leisten müssen.

Die von der AP als Beweis angeführte Erklärung vom 30.1.2013, die der Bf. mit den Käufern aufgesetzt habe, lasse keine Ausübung des gar nicht eingeräumten, jedenfalls aber erloschenen Vorkaufsrechts erkennen.

Tatsächlich habe der Bf., auch unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise, eine Option auf Kauf des Superädifikats an die Käufer des Grundstücks verkauft.

Eine Option unterscheide sich vom Vorkaufsrecht dadurch, dass die Option ein als Wirtschaftsgut zu betrachtendes Recht darstelle. Die Übertragung eines derartigen, unkörperlichen, immateriellen, Wirtschaftsguts unterliege der Spekulationsbesteuerung, und zwar nicht nur, wenn sie aufgrund des Gesetzes zustehe, sondern auch, wenn sie vertraglich begründet werde.

Das Vorkaufsrecht sei in der Regel ein höchstpersönliches Recht, das an der Person hafte und zivilrechtlich nicht übertragbar sei. Es könne entsprechend auch nicht gehandelt werden. Der Verzicht auf das Vorkaufsrecht werde als sonstige Leistung gem. § 29 Abs. 3 der Steuer unterworfen.

Die Option sei dem Bf. im Leasingvertrag vom 29.10.2003 in Punkt XV. eingeräumt worden. Im Hinblick darauf seien das Schreiben der Leasinggesellschaft vom 23.1.2013 und die Auflösungsvereinbarung vom 22.2.2013 zu verstehen. Dem Bf. sei ausdrücklich zugebilligt worden, die vertraglich bestehende Option abzutreten. Die Abtretung sei durch Nennung der beiden Käufer erfolgt, die für die Option den Preis von 1.074.400,00 bezahlten. Die Käufernennung wäre bei Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts nicht notwendig gewesen.

Die Abtretung der Option an die Liegenschaftskäufer sei schon nach dem Leasingvertrag von 2003 möglich gewesen und ergebe sich nach den allgemeinen Regeln des Zivilrechts. Aus Gründen der Vorsicht habe man diesbezüglich Rücksprache mit der Leasinggesellschaft gehalten und diese Ansicht bestätigt erhalten. Dazu werde als Zeuge der am Vertragsabschluss wesentlich beteiligte damalige Mitarbeiter der Leasinggesellschaft Herr \*\*\*1\*\*\* (Anschrift könne nachgereicht werden) angeboten.

Eine Verwechslung des Vorkaufsrechts aus Punkt XIII mit der Kaufoption aus Punkt XV des Leasingvertrages vom 29.10.2003 durch die Vertragsparteien könne ausgeschlossen werden, da die Option tatsächlich gelebt worden sei.

Der Wert für die Nichtausübung des Vorkaufsrechts wäre nicht bestimmbar gewesen. Daher habe es auch keine plausible Erklärung dafür gegeben, dass dieses den genannten Betrag wert gewesen sein sollte. Das Vorkaufsrecht hätte den Bf. lediglich zum Kauf des Superädifikats zum

Angebotspreis eines Dritten, wohl dem Marktpreis, berechtigt. Ein Käufer hätte wohl nicht mehr bezahlt und die Leasinggesellschaft auch nicht um weniger als diesen verkauft. Der Bf. hätte nur um einen Marktpreis erwerben können und wäre nicht bereichert gewesen. So wäre der Verzicht auch nicht 1.074.400,00 wert gewesen.

Anders als beim Vorkaufsrecht sei der für den Wert der Option bestimmende Ankaufspreis für das Superädifikat seit Vertragsabschluss 2003 bekannt gewesen (Punkt XV. Lit. f des Leasingvertrages). Der Bf. habe daher die Option um den genannten Preis weiterverkaufen können.

Der Wert berechne sich aus dem Gesamtpreis für Grund und Superädifikat iHv Euro 4.000.000,00.

|                            |                                                                             |
|----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| Liegenschaft gesamt        | 4.000.000,00                                                                |
| abzüglich Grundpreis       | 1.281.000,00                                                                |
| = Wert Superädifikat       | 2.719.000,00                                                                |
| abzüglich Zahlung (Käufer) | 1.644.600,00 (lt. Erklärung Bf. entsprechend Kaufanbot Leasinggesellschaft) |
| Wert Option                | 1.074.400,00.                                                               |

Während das Vorkaufsrecht keinen erkennbaren Wert gehabt hätte, habe sich der Wert für die Option aus dem Vertrag ergeben.

Aus der endgültigen Leasingberechnung vom 26.4.2006 seien die hohen Investitionskosten des Projekts sowie die bis zur Auflösung des Vertrags durch den Bf. geleisteten Zahlungen iHv Euro 1.194.000,00 zu ersehen. Daraus erschließe sich auch aus dem betriebswirtschaftlichen Blickwinkel kein ungebührlich hoher Vermögenszuwachs des Bf. aus dem Vertrag.

Die AP sei zu einer falschen Beurteilung gekommen, da sie einen nicht vorhandenen Sachverhalt, nämlich den Verzicht auf ein Vorkaufsrecht, beurteilt habe.

Die Option auf den Kauf des Grundstücks stelle ein bewegliches und übertragbares Recht dar und habe der Vorgang außerhalb des Spekulationszeitraumes stattgefunden. Der Vorgang sei daher nicht steuerbar.

Zur Beurteilung der AP, dass der Verzicht auf ein Vorkaufsrecht und die Einräumung eines solchen die gleichen umsatzsteuerlichen Auswirkungen hätten war ausgeführt:

Es liege die Veräußerung einer Option und kein Verzicht auf ein Vorkaufsrecht vor. Die Option habe nicht der Erzielung von Vermietungsumsätzen gedient. Es könne die Vermietung des Superädifikats in den Unternehmensbereich des Bf. fallen, doch sei dieses nicht entgeltlich aufgegeben worden. Die Option habe nicht zum Unternehmen „Vermietung“ gehört und sei die alleinige Abtretung der Option mangels Nachhaltigkeit nicht umsatzsteuerbar.

## **Stellungnahme der AP vom 6.9.2017 zur Beschwerde**

Die AP hielt darin u.a. fest, dass ein Teil des Sachverhalts erst im Zuge des Prüfungsverfahrens nach längerem Nachfragen festgestellt werden konnte. Die Tatsache, dass neben dem Kaufpreis für die Liegenschaft von gesamt Euro 2.925.600,00 zusätzlich Euro 1.074.400,00 an den Bf. bezahlt wurden, war bis dahin nicht offengelegt gewesen.

Es sei dem Bf. mit dem seinerzeitigen Leasingvertrag ein Vorkaufsrecht eingeräumt worden und sei dies durch den Bf. nicht bestritten worden. In der Beschwerde sei ausgeführt, dass das angebotene Vorkaufsrecht bei Annahme durch den Bf. diesen vor einem Verkauf des Superädifikats durch die Leasinggesellschaft an einen Dritten hätte schützen sollen.

Er habe aber das Recht erworben im Falle einer Veräußerung darüber mitzubestimmen, ob er selbst oder ein anderer Käufer diese Liegenschaft erwerben wird. Der Bf. habe nicht nur nicht auf die Inanspruchnahme dieses Rechts verzichtet, er habe auch bestimmt, wer die künftigen Eigentümer sein sollten und die Käufer benannt. Durch die Benennung der Käufer habe er letztendlich dem Kauf zugestimmt. Dies habe nur durch den Verzicht auf sein Vorkaufsrecht geschehen können. Wenn der steuerliche Vertreter argumentiere, dass sein Mandant „seine Option auf den Kauf verkauft hat“, so lägen die Meinungen im Prinzip inhaltlich nicht auseinander.

Die AP könne nicht erkennen, welchen Wert die Zeugenaussage eines Mitarbeiters der damaligen Leasinggesellschaft haben solle, der bei den finalen Vertragsverhandlungen bzw. der Vertragsunterzeichnung nicht zugegen gewesen sei.

Die Nichteintragung des Vorkaufsrecht ins Grundbuch bewirke nicht, dass dieses nicht in Anspruch genommen werden könne oder dass es erloschen wäre.

Übereinstimmung herrsche über die vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Bf. und der Leasinggesellschaft. Es bestand ein Bestand/Superädifikatsvertrag seit 1.6.2000 hinsichtlich des Grundstücks. Die Leasinggesellschaft habe darauf ein Wohnhaus errichtet und dieses dem Bf. zur Nutzung überlassen. Mit dem Leasingvertrag aus 2003 war die ausdrückliche Möglichkeit für den Bf. verbunden das geleaste Superädifikat zu vermieten.

Die Leasinggesellschaft habe dem Bestandsgeber, dem Bf., ein Vorkaufsrecht eingeräumt sowie eine Option über den Ankauf des Leasinggegenstandes, Punkt XV des Vertrages, jedoch erst frühestens mit Ablauf der Leasingvertragsdauer, d.h. frühestens nach 15 Jahren.

Im Zuge der Verwertung des Objektes habe der Bf. sowohl bei der Findung der Käufer für das Superädifikat als auch beim Verkauf maßgeblichen Einfluss ausgeübt. Er habe auch „sein“ Grundstück an die gleichen Käufer veräußert. Die Käufer leisteten an die Leasinggesellschaft als Preis Euro 1.644.600,00 und an den Bf. für den Grund Euro 1.281.000,00. Zusätzlich bezahlten die Käufer noch Euro 1.074.400,00 für die „Benennung als Käufer des Superädifikates gegenüber der Leasinggesellschaft“.

Mit der Auflösung des Leasingvertrages sei das Kautionsguthaben iHv Euro 432.604,56 an den Bf. zurücküberwiesen worden.

In der gemeinsamen schriftlichen Erklärung vom 30.1.2013 wurde im Zusammenhang mit dem bisher steuerlich nicht offen gelegten Entgelt von einer „*Gegenleistung der beiden Käufer gegenüber dem Bf.*“ gesprochen. Dabei sei weder auf den Kauf- noch auf den Bestandsvertrag

eingegangen worden.

Aufgrund der von den Käufern gegebenen Auskünfte wäre es denkbar, dass es sich bei der Gegenleistung nicht nur um die Zahlung für den Verzicht/die Nichtgeltendmachung des Vorkaufsrechts, sondern auch um eine Vermittlungsprovision hätte handeln können.

Seitens der Käufer sei angegeben worden: *„Es ist für uns zweifelhaft, ob die an den Bf. aufgrund des Erklärungsschreibens bezahlten Beträge ... der Grunderwerbsteuer unterliegen, weil damit kein Kaufrecht oder eine Kaufoption übertragen wurde und uns auch nicht bekannt ist, ob im ursprünglichen Leasingvertrag zwischen der BN und Erblasser überhaupt etwas derartiges vorgesehen war. Das Entgelt für die Benennung als Käufer scheint eher eine Vermittlungsgebühr zu sein, die nicht zur Grunderwerbsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage zählt.“*

Selbst die Käufergruppe bestreite damit, dass es sich, wie von der steuerlichen Vertretung des Bf. behauptet, um die Übertragung einer Kaufoption handeln könnte.

Nach Ansicht der AP habe der Bf. mit der schriftlichen Erklärung auf „Benennung der Käufer“ auf sein Vorkaufsrecht verzichtet, dem Kauf zugestimmt und dafür die Gegenleistung erhalten. Die gemeinsame Erklärung, die einem verbindlichen Vertrag gleichkomme, bedeute, dass die Käufer ohne die Zustimmung des Bf., des Grundstückbesitzers, das Superädifikat nicht erwerben hätten können.

Der Verzicht auf das Vorkaufsrecht habe zur Einräumung eines wirtschaftlichen Vorteils an die tatsächlichen Käufer geführt. Es sei keine Veräußerung eines Wirtschaftsguts vorgelegen, aber sei das Entgelt als Leistung unter § 29 Z 3 zu subsumieren. Es sei kein Vermögen veräußert worden und habe keine Vermögensumschichtung stattgefunden; es habe sich nicht um einen steuerfreien Verkauf einer Option gehandelt.

### **Stellungnahme Bf. vom 1.4.2019 zum Schriftsatz der AP vom 6.9.2017**

Es war festgehalten, dass die Wiederaufnahme der Verfahren nicht außer Streit stehe, sondern von der Frage abhängig sei, ob neue Tatsachen und Beweismittel mit steuerlicher Relevanz im Zuge der AP hervorgekommen seien.

Zum Vorwurf der fehlenden Mitwirkung des zum Zeitpunkt der Prüfung schwer erkrankten Bf. war festgehalten, dass der Prüfer, der auch eine Prüfung der Käufer durchgeführt habe, die Information und Auskunft zur Zahlung der Euro 1.074.400,00 auch von diesen hätte erhalten können. Eine Mitwirkung des schwer erkrankten Bf. sei somit nicht unbedingt erforderlich gewesen. Es sei erstaunlich, dass der Prüfer über die Zahlung von Euro 1.074.000,00 nicht informiert gewesen sein sollte, da er davon schon bei der Prüfung der Käufer hätte erfahren müssen.

Weiters war u.a. nochmals festgehalten, dass das Anbot zur Einräumung eines Vorkaufsrechts „über Verlangen des Kunden“ nicht angenommen worden sei. Es sei daher auch keine Eintragung im Grundbuch erfolgt. Es sei nicht davon auszugehen, dass der Bf., ein emeritierter

Rechtsanwalt, einem Vorkaufsrecht in der von der AP angenommen Form zugestimmt hätte. Da kein Vorkaufsrecht, ein nicht übertragbares höchstpersönliches Recht, vereinbart worden sei, gingen sämtliche Argumente der AP ins Leere.

Der genannte Zeuge, der damalige Leiter der Liegenschaftsabteilung der Leasinggesellschaft, sei zum Beweis angeboten worden, dass in den Verträgen der Leasinggesellschaft routinemäßig ein Vorkaufsrecht angeboten wird und es den Vertragspartnern offen stehe dieses Angebot anzunehmen oder nicht.

Der Bf. habe eine Option erworben, nämlich das Leasingobjekt zu kaufen. Eine Option sei aber ein handelbares Wirtschaftsgut, sodass § 31 EStG anzuwenden sei.

Aus der Erklärung vom 30.1.2013 sei erkennbar, dass eine Option vom Bf. auf die Käufer übertragen worden sei und die Leasinggesellschaft darüber informiert worden sei. Es sei auch mitgeteilt worden, dass die Übertragung der Option durch den Abschluss von Kaufverträgen bedingt sei. Durch die Auflösungsvereinbarung sei auch die Leasingvertragsdauer verkürzt worden und sei dem Verkauf der Option nichts mehr im Wege gestanden; ein Verkauf sei in Punkt XV des Vertrages nicht ausgeschlossen gewesen.

In Ausübung der Option haben die beiden Käufer das Superädifikat erworben.

Die Käufer hätten in ihren Ausführungen nicht „strikt“ bestritten, dass es sich um die Übertragung einer Kaufoption handeln könne. Die Käufer seien über eine allfällige Option vorher nicht informiert gewesen. Die Ansicht der Käufer, dass die Zahlung teilweise als Vermittlungsprovision zu behandeln sei, habe möglicherweise grunderwerbsteuerliche Gründe.

Die gemeinsame Erklärung an die Leasinggesellschaft habe Mitteilungscharakter gehabt und sei von einem Verzicht auf ein (nicht vorhandenes) Vorkaufsrecht daher in der Erklärung nichts angeführt gewesen.

Zum Argument der AP, dass der steuerfreie Verkauf einer Option vertraglich ausdrücklich nicht erwähnt worden sei, werde festgestellt, dass dies für das Zustandekommen eines Vertrages nicht notwendig sei, da das Geschäft durch konkludentes Handeln, ohne Einwendungen, abgewickelt worden sei.

Laut Leasingvertrag vom 29.1.2003 seien für das Superädifikat geplante Baukosten von Euro 1.503.588,69 vorgelegen. Nachträgliche Baukosten seien noch hinzugekommen.

Das 10 Jahre alte Gebäude sei offensichtlich fremdüblich durch die Käufer am 30.1.2013 um insgesamt Euro 1.644.600,00 erworben worden. Der Verkauf sei brutto für netto erfolgt. Aus betriebswirtschaftlicher Betrachtung sei es sehr ungewöhnlich, dass ein Gebäude nach zehn Jahren einen derart niedrigen Wertverzehr, je nach Berechnung sogar eine Wertsteigerung erfahren habe. Auch wenn das Steuerrecht von einer linearen Abschreibung von 1,5% pro Jahr ausgeht, sei nicht davon auszugehen, dass ein Haus in den ersten zehn Jahren nur 15% an Wert verliere. Man könne nach ca. fünf Jahren Nutzung am Markt nicht mehr von einem „neuen Haus“ ausgehen.

Hier lasse dies den Schluss zu, dass das Gebäude beim Verkauf im Jahr 2013 zumindest 15%, nach Verkehrsauffassung aber wohl mehr (vermutlich eher 30%), an Wert verloren hatte. So

wäre ein Marktwert zwischen 1,052 Und 1,278 Mio Euro realistisch gewesen. Die bezahlten 1,644 Mio dürften daher die BN als guten Verkaufspreis zufriedengestellt haben.

Bevor das Superädifikat verkauft worden sei, habe der Bf. sein Grundstück, auf dem das Superädifikat gebaut war, an dieselben Käufer um einen Betrag von Euro 1.281.000,00 verkauft. Gleichzeitig sei die Erklärung über die Namhaftmachung der Käufer abgegeben worden und habe der Bf. dafür insgesamt Euro 1.074.400,00 erhalten.

Es sei in der AP zu ermitteln gewesen, wofür dieser Betrag stehe. Eindeutig sei, dass es sich nicht um die Ablöse eines Vorkaufsrechts gehandelt habe, da es dieses nie gab. Es habe aber tatsächlich ein Optionsrecht auf Ankauf des Superädifikats gegeben, welches handelbar und geeignet gewesen sei, durch die Erklärung übertragen zu werden.

Bei wirtschaftlicher Betrachtung ergebe jedoch der Vorgang keinen Sinn. Da von einem marktkonformen Preis des Gebäudes ausgegangen werden konnte, würde durch die Optionstheorie unterstellt werden, dass das Entgelt für die Option in diesem Preis stecke.

Dies sei jedoch aus mehreren Gründen weltfremd:

- durch Baukosten und Verkaufspreis plausibilisierter Wert des Gebäudes von Euro 1.644.600,00,
- Leasinggesellschaft hätte einer frühzeitigen Vertragsauflösung kaum zugestimmt, wenn ihr dadurch ein Vorteil von Euro 1.074.400,00 entgangen wäre,
- Geschenk der Leasinggesellschaft an den Bf. sei auszuschließen,
- Gebäude hätte in Summe einen unrealistischen Wert von Euro 2.719.000,00, also gut 80% mehr als die Baukosten 2003, gehabt-

Aus dieser Sicht stelle die zusätzlich bezahlte Summe von Euro 1.074.400,00 einen zusätzlichen Kaufpreis für das Grundstück selbst dar.

Sowohl das nicht realisierte Vorkaufsrecht als auch das Optionsrecht hätten betriebswirtschaftlich keinen anderen Sinn gehabt, als ein Sicherungsinstrument für den Bf. darzustellen. Es sei abzusichern gewesen, dass der Bf. bei Verkauf des Superädifikates an einen Dritten nicht gänzlich die Kontrolle über das Eigentum an seinem Grundstück verlieren würde. Die Option, das Objekt selbst aufgreifen zu dürfen, sollte ihn in die Lage versetzen an der Auswahl des Käufers und der Bestimmung des Kaufpreises teilhaben zu können.

Der Bf. habe bei Abschluss der Verträge offensichtlich übersehen, dass die Frage nach dem Wert des Grundes zu stellen gewesen wäre. Die Käuferseite habe gewusst, dass sie in Summe einen Preis von Euro 4 Mio für das gesamte Objekt bezahlen musste. Die Aufteilung des Betrages sei nur hinsichtlich der Abschreibung vom Gebäudewertes interessant gewesen. Ohne es näher zu hinterfragen, dürfe angenommen werden, dass ein höherer Preis für den Grund in dieser Lage erzielbar gewesen wäre, nicht jedoch für das Gebäude.

Dies bedeute, dass der Betrag von 1.074.400,00 nicht für die Abtretung des Optionsrechtes, sondern für Grund und Boden bezahlt worden sei. Dann wäre allerdings die ImmoEst iHv Euro 37.604,00 zu entrichten.

Zur Umsatzsteuer werde vorgebracht, dass der vorliegende Sachverhalt die entgeltliche Übertragung einer Option betreffe. Diese gehöre nicht zum Unternehmensgegenstand der Vermietung, sondern betreffe den Erwerb des vermieteten Gebäudes nach Auflösung der Mietverhältnisse. Es handle sich um eine Vermögensumschichtung, die nicht der Umsatzsteuer unterliege, weil das Moment der Nachhaltigkeit fehle.

Dem Schriftsatz lag ein Gutachten, erstattet von Gutachter, vom 6.7.2018 zur Frage des Vorliegens eines Vorkaufsrechts oder einer Option bei.

Darin kam der Gutachter nach Beurteilung des Sachverhalts, der Verträge und Unterlagen und nach Ausführungen zum Vorkaufsrecht im Allgemeinen u.a. zum Schluss, dass

- der Leasingvertrag vom 29.10.2003 keine Einräumung eines Vorkaufsrechts enthalte. Die Leasinggesellschaft habe lediglich ein diesbezügliches Angebot gemacht;
- Der Bf. habe das Angebot nicht angenommen, ein Vorkaufsrecht sei nicht zustande gekommen;
- Daraus folge, dass der Bf. auch kein Vorkaufsrecht übertragen konnte. Abgesehen davon sei das Vorkaufsrecht ein höchstpersönliches Recht;
- Dem Bf. sei mit dem Leasingvertrag eine Option eingeräumt worden;
- Der Bf. habe am 30.1.2013 sein Recht aus dieser Option an die beiden Käufer übertragen. Das Entgelt dafür habe sich aus dem Gesamtpreis der Liegenschaft, bestehend aus Grund und Bauwerk, abzüglich der Teilzahlung für das Superädifikat ergeben.

### **Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 9.10.2019 mit denen die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie die Sachbescheide Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer 2013 als unbegründet abgewiesen wurden**

In der Begründung der BVE betreffend die **Beschwerden gegen die**

**Wiederaufnahmebescheide** zur Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer 2013 verwies die Behörde auf die Bestimmung des § 303 BAO und die diesbezügliche Judikatur des VwGH.

Für das Neuervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln sei der behördliche Wissenstand im Zeitpunkt der seinerzeitigen Bescheiderlassung maßgebend.

Die Wiederaufnahme der Verfahren sei im Hinblick auf die im Zuge der AP hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel erfolgt. Insbesondere waren dies der Leasingvertrag vom 29.10.2003, die Auflösungsvereinbarung vom 15.2./22.2.2013, der Kaufvertrag vom 30.1.2013 und die Erklärung des Bf. vom 30.1.2013 welche aus der Aktenlage bei der Erlassung der Erstbescheide nicht ersichtlich bzw. nicht offenkundig gewesen seien. Erst im Zuge der Prüfungshandlungen habe man den Sachverhalt entscheidungsrelevant ermitteln können und einer rechtlichen Würdigung zuführen. Es werde auf das Ergebnis der AP und die Ausführungen im Bericht der AP vom 29.9.2016 verwiesen.

Es seien Tatsachen bzw. Beweismittel hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren bereits existent gewesen waren, aber der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der

Bescheiderlassung noch nicht bekannt gewesen seien. Bei Kenntnis hätte dies im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Die durchgeführte Wiederaufnahme sei unter Berücksichtigung des § 20 BAO zu Recht erfolgt und seien die Beschwerden daher als unbegründet abzuweisen.

In der gesonderten Begründung zur BVE mit der die **Beschwerden gegen die Sachbescheide betreffend Einkommen- bzw. Umsatzsteuer 2013** als unbegründet abgewiesen wurden, waren der Verfahrensgang, der zugrundeliegende Sachverhalt sowie das wesentliche Vorbringen in der Beschwerde angeführt.

In der rechtlichen Würdigung führte die Behörde zu einzelnen Punkten u.a. aus:

**Zum Einkommensteuerbescheid 2013 vom 3.10.2016**

*- Zur Qualifizierung der Erklärung vom 30.1.2013 als Verkauf der Option gem. Punkt XV des Leasingvertrages*

Bei der Option handelt es sich um ein Recht, dass durch einseitige Erklärung in Geltung gesetzt wird. Gegen einen Verkauf der Option spreche die Vorgangsweise, die beim Verwertungsvorgang angewendet wurde. Gegen den Verkauf der Option spreche die vertragliche Ausgestaltung der Option unter Punkt XV des Leasingvertrages. Die Ausübung habe unter Wahrung einer mindestens 3-monatigen Frist mittels eingeschriebenem Brief zu erfolgen. Dies sei nicht erfolgt. Die Option hätte einseitig durch Abgabe einer Erklärung der Käufer gegenüber der Leasinggesellschaft und nicht durch Unterfertigung eines Kaufvertrages ausgeübt werden müssen. Es habe keine Handlungen gegeben, die als einseitige Erklärung der Käufer hätte verstanden werden können. Unbestritten sei, dass sowohl Kaufverträge die Liegenschaft als auch das Superädifikat betreffend abgeschlossen wurden.

Die Option war derart ausgestaltet, dass diese frühestens mit Wirksamkeit zum Ablauf der Leasingvertragsdauer hätte ausgeübt werden können. Die Leasingvertragsdauer war mit Ablauf des Kündigungsverzichtes, d.h. mit 180 Monaten, festgelegt.

Bereits in der Korrespondenz vom 23.1.2013 zwischen dem Bf. und der Leasinggesellschaft sei davon gesprochen worden, dass die Leasinggesellschaft bereit sei dem Bf. oder einem von ihm namhaft gemachten Dritten den Kauf des Objektes anzubieten. Als Bedingung für die Abwicklung des Leasingvertrages sei die Unterfertigung eines Kaufvertrages durch die Käufer bis zum 22.2.2013 angeführt gewesen. Die Leasinggesellschaft habe damit eindeutig ein „neues befristetes Anbot“ für den Verkauf des Superädifikates gelegt. Wäre mit der Erklärung vom 30.1.2013 die Option an die Käufer verkauft worden, wäre eine Verpflichtung zur Unterzeichnung eines Kaufvertrages innerhalb einer Frist hinfällig gewesen. Die Befristung bis zum 22.2.2013 widerspreche der Ausübung der Option, da diese innerhalb der Dauer des Kündigungsverzichtes vertraglich nicht möglich gewesen sei. Gegen die Ausübung einer Option durch die Käufer spreche auch die Vereinbarung, dass Gefahr und Zufall sowie Nutzen und Lasten des Superädifikates erst am 1.3.2013 auf die Käufer übergehen solle. Durch Ausübung der Option würden die vertraglichen Pflichten unmittelbar begründet werden.

Die Erhebungen der Behörde bei den Käufern hätten die Ansicht des Bf., dass eine Option veräußert worden sei, nicht erhärtet. Die Käufer gaben an, dass es sehr zweifelhaft sei, dass die an den Bf. aufgrund der Erklärung vom 30.1.2013 geleisteten Beträge der Grunderwerbsteuer unterlägen, weil damit kein Kaufrecht oder eine Kaufoption übertragen worden sei. Es sei ihnen nicht bekannt gewesen, ob im ursprünglichen Leasingvertrag so etwas vorgesehen gewesen wäre. Den Käufern sei daher nicht, wie behauptet, eine Option verkauft worden, da diese von der Existenz einer solchen nichts wussten.

*- Zur Qualifizierung der Erklärung vom 30.1.2013 als Verzicht auf ein Vorkaufsrecht gem. Punkt XIII des Leasingvertrages*

Es sei unbestritten, dass die Zahlung der Käufer iHv Euro 1.074.400,00 an den Bf. mit dem Verkauf des Superädifikats in Zusammenhang gestanden sei. Dem Bf. sei mit dem Leasingvertrag vom 29.10.2003 ein Vorkaufsrecht eingeräumt worden, wodurch er einen Verkauf an Dritte habe, be- bzw. verhindern können. Der Bf. habe das Recht erworben im Fall einer Veräußerung mitzubestimmen, ob er selbst oder ein Dritter das Superädifikat erwerbe. Der Bf. habe nun nicht nur auf die Inanspruchnahme des Rechts verzichtet, er habe auch durch die Käuferbenennung bestimmt, wer die künftigen Eigentümer sein sollen. Durch diese Benennung habe er dem Kauf zugestimmt und auf sein Vorkaufsrecht verzichtet.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände sowie Würdigung der vorliegenden Beweismittel komme die Behörde zum Schluss, dass die Zahlung offensichtlich dazu gedient habe, dass die Käufer nur mit Zustimmung des Bf. das Superädifikat ungehindert und unbelastet erwerben konnten. Die Käufer seien erst durch die Zustimmung des Bf. in die Lage versetzt worden das Superädifikat zu erwerben. Den Käufern wurde ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt. Die Erklärung vom 30.1.2013 sei daher eindeutig als Verzicht des Bf. auf sein ihm durch den Leasingvertrag eingeräumtes Vorkaufsrecht zu werten. Dem Argument, dass das Vorkaufsrecht noch nicht bestanden habe, könne entgegnet werden, dass der Bf. dieses jederzeit durch einseitige Erklärung hätte „aktivieren“ können und damit den Verkauf an die Käufer hätte verhindern können.

Zum Einwand, dass das Vorkaufsrecht mangels Verbücherung nicht bestanden habe, werde festgehalten, dass zur Wirksamkeit des Vorkaufsrechts keine Verbücherung erforderlich sei. Auch wäre der in der Beschwerde argumentierte Sicherungszweck des Vorkaufsrechts nicht erfüllt gewesen, wenn es nicht schon bestanden hätte.

*- Zum Rechtsgutachten*

Das Rechtsgutachten folge der Rechtsmeinung des Bf., dass hier eine Option abgetreten worden sei.

Im Gutachten sei festgehalten, dass in der Auflösungsvereinbarung vom 22.2.2013 dem Bf. zugebilligt worden sei, die vertraglich bestehende Kaufoption abzutreten. Doch sei die Kaufoption in der Auflösungsvereinbarung weder erwähnt worden, noch sei deren Abtretung damit ausdrücklich zugebilligt worden.

Die Textierung der Auflösungsvereinbarung spreche für die Meinung der Abgabenbehörde. Schon in der Präambel werde darauf hingewiesen, dass das Gebäude in einem gesondert abzuschließenden Kaufvertrag an die Käufer verkauft werden solle. Es werde festgehalten, dass das Leasingobjekt auf ausdrücklichen Wunsch des Bf. verkauft werde. Weiters werden in Punkt IV der Vereinbarung die aufschiebende Bedingung des rechtswirksamen Abschlusses des Kaufvertrages sowie ordnungsgemäße Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag durch die Käufer normiert. Wäre mit der Erklärung vom 30.1.2013 die Option an die Erwerber veräußert worden, wäre der Abschluss eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes nicht mehr nötig gewesen. Wenn die Zustimmung zum Kaufvertrag im Rahmen der Käuferbenennung jedoch als Verzicht auf ein Recht zu werten sei, sei ein weiterer zweiseitiger Vertrag nötig.

*- Zur Beurteilung der Frage ob ein Verzicht auf ein Vorkaufsrecht eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG ist*

Unter Bezug auf die Rechtsprechung des VwGH werde festgehalten, dass der Verzicht auf das Vorkaufsrecht eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG sei. Die Käufer werden durch die Zustimmung des Bf. erst in die Lage versetzt das Superädifikat zu erwerben. Den Käufern werde daher ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt. Der Verzicht sei keine Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung. Der Verzicht sei ein entgeltlicher Vorgang und daher unter den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG zu subsumieren.

Zum **Umsatzsteuerbescheid 2013** vom 3.10.2016

Die Einräumung eines Vorkaufsrechts an einem Gegenstand, der zur Unternehmenssphäre eines Unternehmers gehört, erfolgt im Rahmen des Unternehmens und stellt bei Entgeltlichkeit einen Leistungsaustausch dar. Es handle sich weder um eine Grundstückslieferung noch um eine Vermietungsleistung, sondern es liege eine sonstige Leistung vor, die keiner Befreiung oder Ermäßigung unterliege. Sie sei daher mit dem Normalsteuersatz zu besteuern.

Die rechtliche Würdigung eines Verzichts auf ein Vorkaufsrecht entspreche jener der Einräumung eines Vorkaufsrechts. Der Gegenstand, für den das Vorkaufsrecht eingeräumt wurde, sei ein Gegenstand, der zur Unternehmenssphäre gehöre. Der Verzicht auf das Recht im Rahmen der Veräußerung des Superädifikates stelle aufgrund der Entgeltlichkeit daher einen Leistungsaustausch dar.

Der Bf. habe das Superädifikat vermietet und habe damit eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig mit zumindest Einnahmenabsicht ausgeübt. Er sei daher als Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG anzusehen. Auch Tätigkeiten, die mit der Beendigung der Vermietungstätigkeit durch Veräußerung des Mietobjekts im Zusammenhang stehen, dienen der ausgeübten gewerblichen und beruflichen Tätigkeit. Der Verzicht auf das Vorkaufsrecht sei noch im Rahmen des Unternehmens erfolgt und sei daher mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

**Vorlageantrag vom 11.11.2019 nur betreffend BVE vom 9.10.2019 zu  
Wiederaufnahmebescheiden und Sachbescheiden zur Einkommen- und Umsatzsteuer 2013**

Im Vorlageantrag wurde u.a. der Antrag auf Entscheidung in mündlicher Verhandlung vor dem Senat wiederholt und beantragt Akteneinsicht gem. § 90 BAO beinhaltend eine Angabe, welche Überprüfungshandlungen in den Jahren 2003 – 2015 durchgeführt und welche Unterlagen dabei angefordert wurden.

Weiters war eine ergänzende Begründung zur Bekämpfung der Wiederaufnahmebescheide angeführt und beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben, da in den Bescheiden die Wiederaufnahmegründe nicht ersichtlich seien. Es fehle die Angabe über welche Informationen die Behörde bei Erlassung der ursprünglichen Abgabenbescheide verfügt habe und welche Tatsachen und Beweismittel im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen seien. Die Wiederaufnahme stütze sich ausschließlich auf das „Vorkaufsrecht“, untersuche aber nicht, ob dieses bereits vorher bekannt gewesen sei.

Es war angeführt, dass der Verfasser des Vorlageantrages davon ausgehe, dass infolge des sehr langen Zeitraums der Liegenschaftserrichtung und der angefallenen Vorsteuerbeträge mit großer Wahrscheinlichkeit Umsatzsteuerprüfungen stattgefunden haben, welche wiederum nach Erfahrung des Verfassers regelmäßig die vertraglichen Grundlagen, insbesondere Leasingverträge, abfragen.

Da die Wiederaufnahme-Bescheide die notwendigen Informationen zum Neuerungsstatbestand nicht enthielten, seien die gesetzlichen Voraussetzungen nicht überprüfbar und die Bescheide aufzuheben.

Nach einer Darstellung des Sachverhalts und des bisherigen Verwaltungsgeschehens war unter dem Punkt „3. Rechtliche Beurteilung“ ausgeführt (zit):

*„3.1. Zuordnung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer*

*Wirtschaftsgüter sind nach § 24 Abs. 2 lit d BAO dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzuordnen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist nach einhelliger Auffassung der Lehre und Judikatur derjenige, der inhaltlich die faktischen Befugnisse eines Eigentümers innehat, aber ohne das nach außen sichtbare rechtliche Kleid zu verfügen.*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Leasingverträgen über Jahrzehnte Kriterien entwickelt, wann Leasinggegenstände dem Leasinggeber und wann dem Leasingnehmer zuzuordnen sind.*

*Wesentliche Eckpunkte der Rechtsprechung (vgl. insbesondere Brugger in Podoschek (Hrsg.) Praxishandbuch Leasing, Wien 2017 mit Judikaturverweisen und insbesondere ausführlichen Judikatsbesprechungen) sind*

- *Zuordnung des Wirtschaftsgutes zum Leasingnehmer, wenn die Nichtwahrnehmung einer Kaufoption gegen jede Vernunft wäre (vgl. hierzu VwGH 17.8.1994, 91/15/0083 und*

*insbesondere VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023)*

- *Zuordnung des Wirtschaftsgutes zum Leasingnehmer, wenn dieser die Chance auf die Wertsteigerung hat*

...

*Hier liegt ganz konkret genau diese Sachverhaltskonstellation vor:*

- *Der Leasingnehmer = Grundstückseigentümer hat die jederzeit ausübbare Option, das Gebäude zum Restwert (= aushaftender Betrag) zu erwerben. Dies zieht wirtschaftlich nach sich, dass er das Gebäude gemeinsam mit dem ihm gehörenden Grund und Boden an einen Dritten zum Marktwert verkaufen kann.*
- *Der Leasingnehmer hat zu seiner Absicherung ein Recht auf Einräumung eines Vorkaufsrechtes. Lässt er sich dieses einräumen, dann kann der Leasinggeber nicht an jemand anderen verkaufen, ohne dem Leasingnehmer die Liegenschaft vorher zu denselben Konditionen anzubieten.*

...

*Das Leasinggut Gebäude ist deshalb nach ständiger Judikatur des VwGH dem Leasingnehmer zuzuordnen.*

*Dies ist auch die einzig logische Erklärung, was hier wirklich mit € 1.074.400,00 abgefunden wurde.*

*DASTR hatte es durch die Verbindung von*

- *Eigentümer des Grund und Bodens*
- *Bestandsrecht am Superädifikat*
- *Recht auf Einräumung eines Vorkaufsrechtes*
- *Optionsrecht auf jederzeitigen Erwerb der Liegenschaft zum Restwert*

*jederzeit in der Hand, jeden anderen von der Liegenschaft auszuschließen und voll an jeder Wertsteigerung zu partizipieren.*

*Aus diesem Grund handelt es sich ertragsteuerlich insgesamt um eine private Grundstücksveräußerung im Sinne von § 30 EStG. Dabei bilden das ab 2003 errichtete Gebäude und der von dem 31.3.2002 angeschaffte Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut (Einheitstheorie - ständige Rechtsprechung des VwGH), Umsatzsteuerlich liegt eine steuerfreie Lieferung eines Grundstücks im Sinne von § 6 Abs. 1 Z 9 a UStG vor.*

*3.2. In Eventu: Wofür wurde die Zahlung sonst geleistet?*

*Aufgrund des Vorpunktes 3.1. wären an dieser Stelle keine weiteren Äußerungen notwendig. Die nachstehenden Äußerungen werden in eventu abgegeben, falls man sich der Schlussfolgerung aus 3.1. nicht anschließen kann.*

*Wir halten die Zurechnung einer Zahlung in Höhe von € 1.074.400,00 für das Recht auf Einräumung eines höchstpersönlichen Vorkaufsrechtes für nicht richtig.*

*DASTR war Berechtigter eines Bestandsrechtes (Leasingrecht), welches ihm*

- *die Nutzung und Weiterüberlassung des Gebäudes während der Bestandsperiode*

- den Ankauf des Gebäudes zum Restwert
- die Einräumung eines Vorkaufsrechtes (Recht eine Liegenschaft zu dem Preis zu erwerben, den ein anderer dem Verkäufer bezahlt hätte) sicherte.

Falls die Liegenschaft wirklich nicht dem Leasingnehmer zuzuordnen gewesen wäre, dann wäre die Zahlung als eine finale Abfindung dieses Bestandrechtes samt Nebenrechten anzusehen. Auch Mietrechte werden abgefunden. Ein im wirtschaftlichen Alltag sehr oft anzutreffendes Geschäft. Logischerweise nimmt der Berechtigte nur dann von seinem Recht Abstand, wenn ihm der neue Begünstigte den entgehenden wirtschaftlichen Vorteil (Wert Liegenschaft - aushaftendes Fremdkapital) bezahlt. Die einmalige Veräußerung von Rechten aus einem Bestandsvertrag ist nach Ablauf der Spekulationsfrist von 1 Jahr ertragsteuerlich irrelevant.

Umsatzsteuerlich ist strittig, ob die Abfindung eines Bestandrechtes an einem Grundstück der U-Befreiung des Art. 135 Abs. 1 I MwStSyst-RL unterliegt oder nicht (UStR 2000 Rz 890 letzter Satz mit Verweis auf EuGH 15.12.1993, Rs 0-63/92, Luhbock Fine], weil u.E. durch den EUGH nicht abschließend geklärt ist, ob die Steuerbefreiung unabhängig von der steuerlichen Behandlung des Bestandsverhältnisses anzunehmen ist.

Nähme man die für den Steuerzahler schlechteste Variante an, läge aber noch immer Im Sinne der in den UStR 2000 Rz 890 zitierten Judikatur eine Überlassung des Grundstückes für Wohnzwecke vor und damit käme ein 10%iger und kein 20%iger Steuersatz zur Anwendung.“

Die beantragte **mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde am 11. September 2025** durchgeführt.

Darüber wurde eine Niederschrift hinsichtlich des Verlaufs der Verhandlung und des wesentlichen Vorbringens der Parteien aufgenommen und diesen jeweils eine Ausfertigung ausgehändigt.

Die u.a. die Grundlage für die Entscheidung bildenden Bescheide, Unterlagen, Urkunden / Verträge (und auszugsweise Inhalte) wurden angeführt.

Nach Erteilung des Worts an den steuerlichen Vertreter trug dieser vor (Das Vorbringen, Punkte 1 – 4A), wurde wörtlich – auf dessen Wunsch nach eigenem Diktat – protokolliert.) zit: „Punkt 1: Die Verletzung auf Akteneinsicht gem. § 90 BAO. Im Vorlageantrag wurde explizit die Vorlage der für die Beurteilung relevanten Teile des Steueraktes 2003 bis 2015 ersucht. Die Vorlage erfolgte jedoch nur teilweise, nämlich ab 2013. Dadurch konnte sich die Verteidigung nicht entsprechend vorbereiten.

Punkt 2: Dem Parteiengehör wurde nicht ausreichend Bedeutung geschenkt.

- Dem Wunsch auf Ladung eines Zeugen konkret des damals zuständigen Mitarbeiters der Leasing GmbH \*\*\*1\*\*\* wurde nicht nachgekommen. Die BP meinte dazu wörtlich „Nicht erkennen kann die BP welchen Wert die Zeugenaussage eines Mitarbeiters ... haben soll .... „Das ist sehr verwirrend, da dieselbe BP behauptete, der Sachverhalt wäre lange „im Dunklen gelegen“. Die nicht Entsprechung stellt einen groben

*Verfahrensmangel dar, da einem Beweismittelantrag nicht stattgegeben wurde. Die Bedeutung des Zeugen werde ich später noch erörtern. Umso schwerer wiegt es aber, da der Bf. mittlerweile verstorben ist.*

- *Auf den schlechten Gesundheitszustand des Bf. wurde keine Rücksicht genommen. Zuerst wurde die BP zu einem möglichst schnellen Ende mit großem Mehrergebnis gebracht, danach dauerte der Instanzenzug bislang 9 Jahre. Nunmehr erwachsen dem Bf. bzw seinen Erben erhebliche Nachteile aus der viel zu langsamen Bearbeitung.*
- *Auch wurde trotz klar argumentierter Bitte der Termin der heutigen Verhandlung nicht verschoben, obwohl der eigentlich vom Bf. gewählte Vertreter Steuerberater, der auch den Vorlageantrag verfasst hat, verhindert ist. Das wiegt besonders schwer, da er der Letzte war, der mit dem Bf. in der Angelegenheit persönlich gesprochen hat.*

*Punkt 3: Es liegen klare Begründungsmängel vor, und die Beweiswürdigung ist falsch. Wiederholend macht etwas Falsches bekanntlich nicht richtig. Das ist schon daran zu erkennen, dass kein echter Beweis für die Existenz des behaupteten Vorkaufsrechtes überhaupt genannt wird.*

*Die Einseitigkeit der Beweiswürdigung kann leicht bewiesen werden. Die von der Bf. behauptete und verkaufte Option wurde in Punkt 15 des Leasingvertrages tatsächlich eingeräumt. Das Vorkaufsrecht gem. 13 des Vertrages hätte er sich einräumen lassen können. D.H. die Option war Realität, das Vorkaufsrecht Fiktion. Dennoch wurde die Option als untunlich und weltfremd abgetan, während das nicht vorhandene Vorkaufsrecht seit 12 Jahren die wesentliche Grundlage der Argumentation darstellt.*

- *Die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht wurde nicht erfüllt. Der unbewiesene und nicht argumentierte Zusammenhang zwischen Zahlung und nichtvorhandenem Vorkaufsrecht wurde in keinem Kontext zu einer rechtlich und wirtschaftlich sinnstiftenden Erklärung gestellt.*
- *Die Formulierung im Vorlagebericht entlarven bereits die Faktenwidrigkeit „..... im Leasingvertrag hat sich der Bf. das Vorkaufsrecht gesichert ....“. Jeden Beweis ist dafür die Finanzverwaltung schuldig geblieben.*

*Punkt 4. Tatsachenwidrige Konstruktion eines Sachverhaltes.*

*A: das gesamte bisherige Verfahren wurde auf die willkürliche Konstruktion eines Sachverhaltes konzentriert. Dies klar zum Nachteil des Bf. Die tatsächliche Verbindung zu dem Verkauf einer Option wurde lapidar abgetan.“*

Weiters wurde protokolliert (zit.):

*„Der steuerliche Vertreter hält fest, dass kein Vorkaufsrecht vereinbart worden ist und zitiert dazu aus einem E-Mail mit dem damaligen Mitarbeiter der BN. Es lag eigentlich ein*

*Finanzierungsleasing vor und es wäre von der Zurechnung des Superädifikats an den Leasingnehmer den Bf. auszugehen. Dies sei heute die üblich Vorgangsweise und schon im Zeitpunkt des Vertrages bei Finanzierungsleasinggeschäften.*

*Der steuerliche Vertreter hält nochmals fest, dass es sich klar um ein Finanzierungsleasing für den Bau des Wohnhauses nach den Wünschen des Bf. gehandelt hat. Bf. hatte das gesamte Risiko aus dem Objekt zu tragen, aber auch die Chance auf Wertsteigerung.*

*Der steuerliche Vertreter stellt die Frage in den Raum: Warum hätte die BN auf den Betrag, den der Bf. erhalten hat, verzichten sollen? Dies begründet sich nur damit, dass von Anfang an in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Superädifikat dem Leasingnehmer zuzuordnen war.*

*Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass der Bf. von Beginn an von einem Verkaufspreis von 4 Millionen ausgegangen ist. Die Berechnungen für die jeweiligen Zahlungen aus den hier vorliegenden Verträgen finden sich in den vorliegenden Schriftsätzen.*

*Der steuerliche Vertreter legt dem BFG eine E-Mail vom 10. September 2025 18:06 Uhr vor, Absender \*\*\*1\*\*\* gerichtet an Steuerberater GmbH vor. \*\*\*1\*\*\* antwortet damit auf ein E-Mail der steuerlichen Vertretung und bestätigt den Inhalt dieses E-Mails (Kopie wird zum Akt genommen).*

Die Vertreterin der Behörde bringt vor:

*Grundsätzlich wird Bezug genommen auf die Feststellungen der Außenprüfung, den vorliegenden Unterlagen und der Beurteilung derselben der Außenprüfung in freier Beweiswürdigung bzw aufgrund der in den Unterlagen enthaltenen Sachverhalten. Zur unterlassenen Zeugeneinvernahme verweist die Behörde auf die Möglichkeit des Absehens, wenn Gegebenheiten als tatsächlich bzw als erwiesen angesehen werden.“*

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und keine Beweisanträge.

Der Vertreter der Behörde beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerden.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe der gegenständlichen Beschwerden.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Der Beschwerdeführer / Bf. Erblasser war Alleineigentümer der Liegenschaft Grund, Adresse. Er hatte diese Liegenschaft mit Vertrag vom 15.1.1987 gekauft.

Mit schriftlichem Bestandvertrag vom 25.7.2003 zwischen dem Bf. und der BN (in der Folge Bestandnehmerin BN bzw. Leasinggesellschaft) wurde ein Bestandsrecht von 90 Jahren, beginnend am 1.6.2000, eingeräumt. Die Einverleibung des Bestandsrechts bis 31.5.2090 wurde im Grundbuch eingetragen. Das durch die Bestandnehmerin auf der Liegenschaft errichtete

Superädifikat wurde 2003 durch den Bf. geleast und in den folgenden Jahren vermietet. Der Bf. erzielte u.a. auch damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Jahr 2013 wurden sowohl der Bestand- als auch der Leasingvertrag gelöst und die Liegenschaft des Bf. sowie das Superädifikat der Leasinggesellschaft an durch den Bf. genannte Käufer verkauft.

Verfahrensgegenständlich waren die Beschwerden gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommen- und Umsatzsteuer 2013 sowie die Sachbescheide Einkommen- und Umsatzsteuer des Jahres 2013, jeweils vom 3.10.2016.

Strittig war die Feststellung der Außenprüfung (AP), dass die im Jahr 2013, im Zusammenhang mit den Vertragsabschlüssen zur Liegenschaft und zum Superädifikat, von den Käufern an den Bf. zusätzlich geleistete Zahlung iHv Euro 1.074.400,00 eine Gegenleistung für den Verzicht auf das Vorkaufsrecht des Bf. darstellte und der Betrag als Sonstige Leistung gem. § 29 Z 3 EStG 1988 der Einkommensteuer sowie als eigenständige sonstige Leistung auch der Umsatzsteuer zu unterziehen war.

Strittig war, ob ein steuerpflichtiger Verzicht auf ein Vorkaufsrecht vorlag oder, wie in der Beschwerde vorgebracht, ob es sich um den Verkauf, die Abtretung einer Kaufoption des Bf. auf das Superädifikat außerhalb der Spekulationsfrist handelte und daher nicht zu versteuern war.

Zu Chronologie und Verfahrensablauf wird auf die Darstellung in den Entscheidungsgründen hingewiesen.

## Rechtliche Grundlagen

Gemäß **§ 29 Z 3 EStG 1988** zählen zu den Sonstigen Leistungen Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören.

Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

Zum Vorkaufsrecht - **§ 1072 ABGB** - Wer eine Sache mit der Bedingung verkauft, dass der Käufer, wenn er solche wieder verkaufen will, ihm die Einlösung anbieten soll, der hat das Vorkaufsrecht

§ 1073 ABGB - Das Vorkaufsrecht ist in der Regel ein persönliches Recht. In Rücksicht auf unbewegliche Güter kann es durch Eintragung in die öffentlichen Bücher in ein dingliches verwandelt werden.

§ 1074 ABGB - Auch kann das Vorkaufsrecht weder einem Dritten abgetreten noch auf die

Erben des Berechtigten übertragen werden.

§ 1075 ABGB - Der Berechtigte muss bewegliche Sachen binnen vierundzwanzig Stunden; unbewegliche aber binnen dreißig Tagen, nach der geschehenen Anbietung, wirklich einlösen. Nach Verlauf dieser Zeit ist das Vorkaufsrecht erloschen.

Gem. **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd UStG setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinn ausgeführt werden.

Die Unternehmereigenschaft endet nicht bereits mit der Einstellung der Leistungstätigkeit oder der Abmeldung eines Betriebes. Nach der Rechtsprechung des VwGH umfasst sie auch noch alle Vorgänge und Handlungen, die der Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit dienen.

Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß **§ 303 Abs. 1 BAO** kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) ...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) ...,

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

Akteneinsicht – § 90 BAO

Abs. 1) Die Abgabenbehörde hat den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der ihre Sache betreffenden Akten oder Aktenteile zu gestatten. Blinden oder hochgradig sehbehinderten Parteien, die nicht durch Vertreter (§§ 80 ff) vertreten sind, ist auf Verlangen der Inhalt von Akten und Aktenteilen durch Verlesung oder nach Maßgabe der vorhandenen technischen Möglichkeiten in sonst geeigneter Weise zur Kenntnis zu bringen.

Abs. 2) Von der Akteneinsicht ausgenommen sind Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke (Mitteilungen anderer Behörden, Meldungen, Berichte und dergleichen), deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde.

Abs. 3) Gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Parteiengehör - § 115 Abs. 2 BAO

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Beweisaufnahme - § 183 BAO

Abs. 1) Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

....

### **Sachverhalt und rechtliche Würdigung**

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt (siehe dazu auch Angaben in den Entscheidungsgründen) ergab sich für das Bundesfinanzgericht (BFG) aus den beigebrachten Akten der Behörde, dem Bericht zur AP, der Beschwerde samt Beilagen, den Schriftsätzen und vorgelegten Unterlagen der Parteien sowie aus den der AP vorgelegenen Verträgen und Schreiben.

Den Unterlagen waren die folgenden Details und Tatsachen zu entnehmen:

- 1) Am 4.7./25.7.2003 schloss der Bf. (als Bestandgeber) einen **Bestand/Superädifikatsvertrag** mit der BN (als Bestandnehmerin BN) ab. Der Bf. räumte der BN u.a. das Recht ein auf der genannten Liegenschaft ein Gebäude, Wohnhaus, als Gegenstand gesonderten Eigentums auf fremden Grund in ihrem uneingeschränkten Eigentum zu errichten und zu halten – Superädifikat der BN. Die BN ist berechtigt, das Gebäude mit der Absicht zu errichten, dass dieses nicht dauernd dort verbleiben solle. Der Bf. räumte der BN darüber hinaus das Recht ein, dieses Gebäude auf eigene Kosten ganz oder teilweise zu entfernen oder umzubauen und ggfs. andere Gebäude auf der Liegenschaft zu errichten. Der Beginn des Bestandvertragsverhältnisses war mit 1.6.2000 vereinbart. Als Bestandentgelt war ein jährlicher Betrag von Euro 17.441,00 auf Basis des Verbraucherpreisindex wertgesichert enthalten.  
Der Bf. – Bestandgeber – verzichtete für den Zeitraum von 90 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechtes.  
Das Bestandrecht für die BN war im Grundbuch bis zum 31.5.2090 einverleibt.
- 2) Am 29. 10.2003 schloss der Bf. (als Leasingnehmer) mit der BN (nunmehr als Leasinggeberin) einen **Leasingvertrag über das Superädifikat (Wohnhaus)** ab. Als Übergabetermin war darin der 30.6.2003 festgehalten.  
Der Vertrag beinhaltete u.a. folgende Punkte (auszugsweise):  
Punkt I. - Leasingvertrag auf unbestimmte Dauer  
Punkt I.3. - Kündigungsverzicht des Bf. auf 180 Monate (15 Jahre); Kündigung des Leasingvertrages frühestens mit Wirkung per Ende des Kündigungsverzichtes.  
Punkt I.4.b – Leasingvertragsdauer: Zeitraum des Kündigungsverzichtes der Kunden ab

Leasingvertragsbeginn

Punkt III. - Leasingrate monatlich ab 1.7.2003

(Basis: Gesamtinvestitionskosten 1.569.267,72, Kalkulationsbasis 1.607.993,64, Leasingraten VZ 470.780,00, Restwert z. 1.7.2003 1.098.487,40 – entspricht bei 2% Afa für 15 Jahre 70% der Gesamtinvestitionskosten)

Punkt VI.2. - Untervermietung durch Kunden gestattet

Punkt XI – Leasinggeber kann ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist durch eingeschriebenen Brief den Vertrag auflösen, wegen

Zahlungsverzug trotz Mahnung, nachteiligem Gebrauch Gebäude, Verstoß gegen Vertragsbestimmungen, Konkurs oder Ausgleichsverfahren des Kunden, Gebäude zerstört oder beschädigt. Falls ein seitens des Leasinggebers mit dem Kunden abgeschlossener Vertrag aus einem der angeführten Gründe vorzeitig aufgelöst wird, ist der Leasinggeber berechtigt, sämtliche sonstige mit dem Kunden bestehenden Leasingverträge .... vorzeitig aufzulösen.

### **Punkt XIII – Vorkaufsrecht**

1. Über Verlangen des Kunden verpflichtet sich der Leasinggeber diesen das Vorkaufsrecht in Ansehung des Leasinggegenstandes einzuräumen und die diesbezüglich erforderlichen Erklärungen zur Eintragung in die öffentlichen Bücher abzugeben, ...

Das ggf. eingeräumte Vorkaufsrecht ist jedoch unwiderruflich an den aufrechten Bestand des gegenständlichen Leasingvertrages gebunden und erlischt somit jedenfalls ohne weiteres Zutun der Vertragspartner, falls der gegenständliche Leasingvertrag aus vom Kunden zu vertretenden Gründen vorzeitig aufgelöst wird (s. Punkt XI)

2. Für den Fall, dass der Leasinggeber den Leasinggegenstand zwischenzeitlich an dritte Personen veräußern sollte und der Kunde von seinem Vorkaufsrecht aus welchen Gründen immer, keinen Gebrauch machen, verpflichtet sich der Leasinggeber sämtliche Rechte des Kunden aus diesem Vertrag dem etwaigen Erwerber des Leasinggegenstandes zu überbinden und übernimmt gleichzeitig die Haftung dafür, dass die Erfüllung der aus diesem Vertrag entspringenden Rechte der Kunden gegenüber dem dritten Erwerber auch durchgesetzt werden können.

Punkt XIV – Rückgabe des Leasinggegenstandes

Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses ist der Leasinggegenstand ... zurückzustellen.

### **Punkt XV – Option**

Der Leasinggeber räumt dem Kunden eine Option auf Ankauf des Leasinggegenstandes nach Maßgabe folgender Bestimmungen ein:

- a) Einräumung der Option entgeltlos
- b) Option gilt vorbehaltlich der ordnungsgemäßen Erfüllung ....
- c) die Ausübung der Option hat unter Wahrung einer mindestens 3-monatigen Frist mittels eingeschriebenem Brief an den Leasinggeber zu erfolgen, mit Wirksamkeit frühestens per Ablauf der Leasingvertragsdauer (15 Jahre, s. Pkt I.4.b)

....

f) Kaufpreis entspricht dem lt. vorliegenden Vertrag festzulegenden insbesondere aus Pkt III. sich ergebenden Restwert des Leasinggegenstandes.

- 3) Mit **Schreiben der Leasinggeberin an den Bf. vom 23.1.2013 (Kaufanbot)** wurde dem Bf. das Superädifikat wie folgt zum Kauf angeboten (auszugsweise).  
Mit Bezug auf Anfrage des Bf., wird Bereitschaft gezeigt zu wunschgemäß vorzeitiger Beendigung des Leasingvertrages. Es wird freibleibendes Kaufanbot zum Superädifikat an den Bf. bzw. einen durch diesen namhaft zu machenden Dritten zum Stichtag 28.2.2013 gelegt:
  1. Leasingvertrag – Abrechnungsbetrag  
Kaufpreis btto f. netto 1.644.600,00 (Kautionsguthaben 431.604,56)
  3. Bedingungen – angeführte Auflösung/Abrechnung des Leasingvertrages gilt vorbehaltlich
    - a) Einlangens einer unterfertigten Kopie des Anbots bis 31.1.2013
    - b) Kaufvertragsunterzeichnung durch Käufer bis 22.2.2013
    - c) Einlangens des Kaufpreises bei Leasinggeberin bis 28.2.2013. Danach Rückerstattung des Kautionsguthabens an den Leasingnehmer/Bf. möglich, sofern gewünscht.
  4. Allgemeines  
Auflösungsstichtag 28.2.2013, 24 Uhr  
Der Bf., Erblasser, erklärte sich mit **Unterschrift vom 28.1.2013** mit dem Inhalt des Schreibens voll einverstanden.
- 4) Mit **Schreiben der Leasinggeberin an den Bf. vom 1.3.2013 / Abrechnung Gutschrift** erfolgte unter Bezug auf den Verkauf an Dritte der Liegenschaft und des Superädifikats und aufgrund der Auflösungsvereinbarung vom 15.2./22.2.2013 die Verrechnung des Kautionsguthabens.  
D.h. es wurde die Abrechnung der Gutschrift aus dem Kautionsguthaben iHv Euro 431.604,56 festgeschrieben.
- 5) Am 15./22.2.2013 wurde die **Auflösungsvereinbarung zum Bestand/Superädifikatsvertrag sowie zum Leasingvertrag** (beide Verträge siehe oben) zwischen der Leasinggeberin/Bestandnehmerin, der BN, und Erblasser (Leasingnehmer/Bestandgeber) abgeschlossen.  
Diese enthielt folgende Punkte (auszugsweise)
  - I.1. - Stichtag für die Beendigung der Vertragsverhältnisse 28.2.2013
  - I.3. – Nach rechtswirksamen Zustandekommen der Auflösungsvereinbarung erfolgt Gutschrift des Kautionsguthaben an Erblasser iHv 431.604,56
  - I.5. – Einwilligung zur Löschung des auf der Liegenschaft eingetragenen Bestandsrechts im Grundbuch
  - II. – Verkauf Leasingobjekt

Über ausdrücklichen Wunsch des Erblasser erfolgt Verkauf des Superädifikats an  
Käufer1 und  
Käufer2

III. – Auflösungsstichtag 28.2.2013

IV. – Bedingungen für Auflösung Leasingvertrag

a) rechtswirksamer Abschluss des unter Pkt II angeführten Kaufvertrages

.....

- 6) Mit **Schreiben vom 30.1.2013** gab Erblasser gegenüber der Leasinggeberin eine **Erklärung** mit nachstehendem Inhalt (auszugsweise) ab:

Die Erklärung ergeht unter Bezug auf das Kaufanbot der Leasinggeberin vom 23.1.2013 (siehe oben).

Erblasser benannte damit gegenüber der Leasinggeberin die Käufer für das auf seiner Liegenschaft befindliche Superädifikat, nämlich:

die Käufer1 und  
Herrn Käufer2.

Es waren die Höhe der jeweiligen Anteile und der entsprechende Kaufpreis aufgrund des Gesamtpreises von Euro 1.644.600,00 angeführt.

Ebenso war enthalten, dass Erblasser dafür von den Käufern eine Gegenleistung iHv Euro 1.074.400,00 gesamt (die jeweiligen Anteile waren angeführt) erhalten wird. Mit der Gegenleistung war auch die Kaution (persönliche Zahlungen zur Errichtung des Superädifikates) iHv Euro 470.780,00 abgegolten.

Es war festgehalten, dass Erblasser die Erklärung dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern anzeigen wird.

Diese Erklärung war von beiden genannten Käufern unterzeichnet.

- 7) Am 30.1.2013 wurde der **Kaufvertrag über das Grundstück** zwischen Erblasser und den Käufern des Superädifikat abgeschlossen.

Der Kaufpreis betrug gesamt Euro 1.281.000,00 (Anteil Käufer2 – 758.352,00; Anteil Käufer1 – 522.648,00)

Die Übergabe und Übernahme des Grundstücks war mit Unterfertigung des Vertrages festgelegt; die physische Übernahme des Superädifikats war darin für nach Abschluss des diesbezüglichen Kaufvertrages mit 28.2.2013 angeführt.

- 8) Am 1.2.2013 wurde der **Kaufvertrag Superädifikat** zwischen der BN mit den Käufern Käufer2 und der Käufer1 mit den entsprechenden Anteilen zum Gesamtpreis von Euro 1.644.600,00 abgeschlossen.

Vereinbart wurde, dass infolge Auflösung des Leasingvertrages mit Erblasser zum 28.2.2013 und erfolgtem Kauf des Grundstückes durch die Käufer, die physische Übernahme des Superädifikates am 28.2.2013 erfolgt.

9) **Gutachten vom 6.7.2018**, durch die Bf. beigebracht und erstattet von Gutachter zur Frage des Vorliegens eines Vorkaufsrechts oder einer Option.

10) **Gesamtinvestitionskostenabrechnung per 1.5.2006** – Diese mit der Beschwerde beigebrachte Abrechnung enthielt u.a. die Erhöhungen der Bauanteile, der Bauzinsen zum 1.3.2005 und 1.5.2006. Dementsprechend erfolgte die Berechnung des geänderten monatlichen Leasingentgeltes per 1.5.2006.

Die zugrunde liegende Kalkulationsbasis betrug insgesamt 2.165.535,28 (zum 1.7.2003 betrug diese 1.607.993,64); Gesamtinvestitionskosten – 2.111.042,05. Der unter Berücksichtigung der Erhöhungen ermittelte Restwert bei 2% Afa betrug 1.477.729,43, d.s. 70% der Gesamtinvestitionskosten (zum 1.7.2003 betrug dieser 1.098.487,40).

Die vertragliche Gestaltung und die Abschlüsse, die das Jahr 2013 betrafen, erfolgten größtenteils Zug um Zug bzw. in Abständen von wenigen Tagen.

Bis zu den gegenständlichen Verkäufen der Liegenschaft und des Superädifikates im Jahr 2013 hatte der Bf. zusätzlich zur Vermietung eines weiteren Objektes auch aus der Vermietung des von ihm geleaste Superädifikats Einkünfte aus V+V lukriert.

Die Vermietungstätigkeit war im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit erfolgt und wurden die erzielten Einnahmen der Umsatzsteuer unterzogen und Vorsteuer in Abzug gebracht.

In dem im Jahr 2003 zwischen dem Bf. und der Leasinggesellschaft abgeschlossenen

**Leasingvertrag** (s. oben unter Punkt 2) über das Superädifikat war in **Punkt XIII** eine Bestimmung zum Vorkaufsrecht enthalten. Es war festgehalten, dass sich die Leasinggesellschaft verpflichtete dem Bf. über Verlangen ein Vorkaufsrecht auf das geleaste Superädifikat einzuräumen. Es war vereinbart, dass das Vorkaufsrecht an den Bestand des Leasingvertrags gebunden war und jedenfalls erlöschen sollte, wenn der Vertrag aus vom Kunden zu vertretenden Gründen vorzeitig aufgelöst wird. Die Gründe zur vorzeitigen Auflösung durch die Leasinggeberin waren in Punkt XI des Vertrages angeführt.

Es war aber auch vereinbart, dass bei zwischenzeitiger Veräußerung des Leasinggegenstandes an Dritte und wenn der Leasingnehmer von seinem Vorkaufsrecht aus welchen Gründen immer nicht Gebrauch macht, der Leasinggeber verpflichtet ist sämtliche Rechte des Kunden (hier Bf.) aus dem Vertrag auf den etwaigen Erwerber zu überbinden.

U.a. war weiters in **Punkt XV** – Option – folgendes enthalten.

Die Leasinggeberin räumte damit dem Kunden eine Option auf Ankauf des Leasinggegenstandes ein. Die Ausübung der Option hatte unter Wahrung einer mindestens 3-monatigen Frist mit eingeschriebenem Brief zu erfolgen; wobei die Wirksamkeit frühestens mit Ablauf der Leasingvertragsdauer definiert war.

Die Leasingvertragsdauer betrug für den Bf. infolge seines Kündigungsverzichts jedenfalls 180 Monate/15 Jahre, d.h. bis 2018.

**Zum Vorkaufsrecht** im Allgemeinen und im Speziellen stellte das BFG in freier Beweiswürdigung der Unterlagen und Verträge und in rechtlicher Beurteilung derselben fest. Die gesetzliche Regelung zum Vorkaufsrecht findet sich in §§ 1072 ff ABGB.

Ein Vorkaufsrecht bewirkt, dass der Verpflichtete (hier die Leasinggesellschaft) im Vorkaufsfall (das heißt wenn der Verpflichtete mit einem Dritten einen Kaufvertrag über den Gegenstand abgeschlossen hat oder ein bindendes Offert des Dritten vorliegt) den Vermögensgegenstand (hier das Superädifikat) dem Berechtigten (hier dem Bf.) zur Einlösung anzubieten hat. Die Wirkung des Vorkaufsrechts zwischen den Vertragsparteien hängt nicht von dessen Verbücherung ab. Nach der gesetzlichen Bestimmung kann es verbüchert werden und würde damit die Wirkung insofern erweitert werden, als es dann nicht nur gegenüber dem Verpflichteten, sondern auch gegenüber Dritten bestehen würde.

Das Vorkaufsrecht ist ein höchstpersönliches Recht, d.h. hier ein Recht des Bf., und kann weder an Dritte abgetreten noch auf Erben übertragen werden.

Die Einlösung des Vorkaufsrechts hat durch den Berechtigten innerhalb der gesetzlichen Frist von 30 Tagen zu erfolgen.

Der Verzicht auf das Vorkaufsrecht kann durch Tun, z.B. durch Abgabe einer Erklärung, oder durch Dulden und Unterlassen, z.B. durch Verstreichenlassen der Annahmefrist, erfolgen.

In der Beschwerde war vorgebracht worden, dass gar kein Vorkaufsrecht vorgelegen wäre, keine Eintragung ins Grundbuch erfolgt sei und folglich der Bf. die Einräumung eines Vorkaufsrechts nicht in Anspruch genommen habe.

Dazu kam der Senat zum Schluss, dass aus der gesetzlichen Bestimmung des § 1073 ABGB, die eine Kann-Bestimmung darstellt, abzuleiten war, dass für die Wirksamkeit eines Vorkaufsrechts keine Eintragung ins Grundbuch erforderlich und damit auch gegenständlich nicht maßgeblich war.

Im Gegensatz zu den Argumenten in der Beschwerde, hatte nach Beurteilung des Senats der Bf. sein Vorkaufsrecht entsprechend der im Leasingvertrag unter Punkt XIII angeführten Bestimmung verlangt und in Anspruch genommen und später gegenüber den Käufern des Superädifikates darauf gegen Entgelt verzichtet.

Dies ergab sich aus dem auf „Wunsch und Anfrage“ des Bf. ergangenen Kaufanbots der Leasinggesellschaft vom 23.1.2013 über das Superädifikat und der Zustimmung des Bf. zum Inhalt des Schreibens durch dessen Unterzeichnung vom 28.1.2013.

Mit der Erklärung des Bf. vom 30.1.2013 benannte der Bf. gegenüber der Leasinggesellschaft die künftigen Käufer und verzichtete somit innerhalb der offenen Frist zur Einlösung auf sein Vorkaufsrecht.

Zum Zeitpunkt der Annahme des Schreibens am 28.1.2013 durch die Unterschrift des Bf., befand sich der Leasingvertrag in aufrechtem Bestand. Es lag kein Fall eines Erlöschens des Vorkaufsrechts aus den in Punkt XI des Leasingvertrages genannten, vom Kunden zu vertretenden, Gründen vor, die zu einer vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrages durch die Leasinggeberin hätten führen können.

Die Details stellten sich wie folgt dar:

Im Schreiben vom 23.1.2013 (siehe Punkt 3 oben), bot die Leasinggesellschaft dem Bf. auf dessen Anfrage und Wunsch zum einen eine vorzeitige Beendigung des Leasingvertrags vor Ablauf des Kündigungsverzichts (30.6.2018) an.

Aufgrund der guten Geschäftsbeziehung bot die Leasinggesellschaft dem Bf. oder durch ihn namhaft gemachten Dritten mit Stichtag 28.2.2013 das Superädifikat freibleibend zum Kauf zum Preis von Euro 1.644.600,00 an.

Als Bedingung für die Auflösung und Abrechnung waren u.a. genannt - die Übermittlung einer unterzeichneten Kopie des Schreibens bis 31.1.2013; der Termin der Kaufvertragsunterfertigung mit 22.2.2013 und für die Zahlung des Kaufpreises war der 28.2.2013 mit Einlangen auf dem Konto der Leasinggesellschaft definiert.

Der Inhalt des Schreibens wurde mit Unterzeichnung durch den Bf. am 28.1.2013 angenommen und so auch das ihm vertraglich zustehende Vorkaufsrecht gewahrt.

Bereits am 30.1.2013 gab der Bf. gegenüber der Leasinggesellschaft unter Bezug auf das Schreiben vom 23.1.2013 schriftlich eine Erklärung (siehe Punkt 6 oben) ab.

Mit dieser Erklärung verzichtete der Bf. offensichtlich auf sein Vorkaufsrecht, indem er die beiden Käufer für das auf seiner Liegenschaft bestehende Superädifikat konkret benannte. Er führte jeweils die Anteile und Kaufpreise an; insgesamter Kaufpreis Euro 1.644.600 wie durch die Leasinggesellschaft angeboten.

Weiter angeführt war in der Erklärung, dass die Käufer für deren Benennung als Gegenleistung an den Bf. jeweils anteilig einen Gesamtbetrag von Euro 1.074.400 bezahlen werden.

Diese an die Leasinggesellschaft adressierte Erklärung war sowohl vom Bf. als auch den beiden genannten Käufern zum Zeichen ihres Einverständnisses unterzeichnet.

Am 30.1.2013 wurde der Kaufvertrag (siehe Punkt 7 oben) über das Grundstück des Bf., d.h. zwischen Erblasser und den Käufern des Superädifikats abgeschlossen. Die Bezahlung des Kaufpreises war u.a. an das Vorliegen des Kaufvertrages über das Superädifikat sowie die Löschungserklärung für das auf der Liegenschaft haftende Bestandsrecht zugunsten der Leasinggesellschaft geknüpft. Die physische Übernahme des Superädifikats war darin als nach Abschluss des diesbezüglichen Kaufvertrages mit 28.2.2013/1.3.2013 angeführt.

Der Kaufvertrag über das Superädifikat (siehe Punkt 8 oben) wurde am 1.2.2013 zwischen der BN und den Käufern Käufer2 und der Käufer1 zu den entsprechenden Anteilen zum Gesamtpreis von Euro 1.644.600,00 abgeschlossen. Damit war der Vertragsabschluss innerhalb der Frist erfolgt. Die physische Übernahme des Superädifikats / Wohnhauses war mit 28.2.2013, nach Auflösung des Leasingvertrages mit dem Bf. und nach Kauf des Grundstücks des Bf., vereinbart.

In Erfüllung der jeweiligen vertraglichen Bedingungen wurde am 15./22.2.2013 die Auflösungsvereinbarung über den Bestand/Superädifikatsvertrag sowie den Leasingvertrag

zwischen der Leasinggeberin/Bestandnehmerin, der BN, und dem Bf., Erblasser (Leasingnehmer/Bestandgeber) abgeschlossen (siehe Punkte 1, 2 und 5 oben).

Als Stichtag für die Beendigung der Vertragsverhältnisse war der 28.2.2013 festgehalten. Es war u.a. darin auch festgehalten, dass der Verkauf des Superädifikates an die beiden genannten Käufer auf ausdrücklichen Wunsch des Bf. erfolgt.

Die ebenfalls vereinbarte Abrechnung / Gutschrift des Kautionsguthabens des Bf. bei der Leasinggesellschaft (siehe Punkt 4 oben) erfolgte am 1.3.2013 unter Bezug auf die o.a. Auflösungsvereinbarung.

Die Zahlungen aus den jeweiligen Kaufverträgen (Grundstück bzw. Superädifikat) erfolgten durch die Käufer am 11.2.2013; die Zahlung der Gegenleistung für die Benennung der Käufer erfolgte an den Bf., Erblasser, am 26.3.2013.

Zusammenfassend war festzuhalten, dass aus den oben im Detail dargestellten Abläufen für den Senat der Schluss zu ziehen war, dass der Bf. sein ihm im Leasingvertrag vom 29.10.2003 „über Verlangen“ zugesagtes Vorkaufsrecht im Jahr 2013 in Anspruch genommen hatte und in der Folge durch Nennung der Käufer des Superädifikats darauf verzichtete und dieses nicht selbst ausgeübt hatte. Die Leasinggeberin war ihrer Verpflichtung aus dem Vorkaufsrecht nachgekommen, indem sie auch dem Bf. das Superädifikat zum Kauf und die Wahrung des Vorkaufsrechts innerhalb der gesetzlichen Frist angeboten hatte.

Durch die vereinbarungsgemäß gesetzten Schritte waren sämtliche Verträge mit Stichtag 28.2.2013 wirksam geworden.

Das vorgebrachte Argument im Beschwerdeverfahren, dass für einen etwaigen Verzicht auf das Vorkaufsrecht die Leasinggesellschaft hätte Sorge tragen müssen und allenfalls diese eine Gegenleistung an den Bf. zahlen hätte müssen, war nicht nachvollziehbar.

Aufgrund des in Punkt XIII des Leasingvertrages bestimmten Vorkaufsrechts für den Bf. und die Inanspruchnahme auf Anfrage und Wunsch des Bf. war die Leasinggesellschaft verpflichtet das Kaufanbot an Dritte, etwaige Kaufinteressenten, und an den Bf. zu richten (s. Schreiben vom 23.1.2013).

Der Bf. hätte das Superädifikat zu den angebotenen Bedingungen selbst kaufen können. Er verzichtete jedoch auf die Einlösung insofern, als er die künftigen Käufer benannte. Damit nahm er auf die zukünftigen Eigentumsverhältnisse Einfluss. Der Bf. bot den Käufern durch deren Benennung die Möglichkeit das Eigentum am gegenständlichen Superädifikat zu erwerben. Dafür erhielt der Bf. die Gegenleistung, die Zahlung von Euro 1.074.400,00. Die Käufer erwarben in der Folge auch die Liegenschaft des Bf. auf dem das Superädifikat, das Wohnhaus, errichtet war.

Es lag im Interesse der Leasinggesellschaft den angebotenen Kaufpreis zu lukrieren, was für diese sowohl bei Einlösung des Vorkaufsrechts durch den Bf. als auch, wie tatsächlich erfolgt, durch Abschluss des Kaufvertrages mit den genannten Käufern zu erreichen war.

Es hätte für die Leasinggesellschaft wirtschaftlich keinen Sinn gemacht, wenn sie dem Bf. für den Verzicht auf sein Vorkaufsrecht eine Abgeltung angeboten oder geleistet hätte. Ein solcher Aufwand hätte keinen wirtschaftlichen Vorteil für die Leasinggesellschaft gebracht.

Für den Fall, dass es nach dem Verzicht des Bf. zu keinem Abschluss eines Kaufvertrages gekommen wäre, wäre kein Grund zur Auflösung des Leasing- noch des Bestandvertrages vorgelegen. Die Leasinggesellschaft hätte jedenfalls nach Ablauf der Leasingvertragsdauer (im Jahr 2018) neue Verfügungen das Superädifikat betreffend überlegen können.

Es war aber auch dem Argument, dass die Leasinggesellschaft, die durch die Käufer an den Bf. geleistete Zahlung selbst hätte lukrieren können, nicht zu folgen. Der Bf. hatte es durch den Verzicht auf sein Vorkaufsrecht in der Hand den konkreten Käufern durch deren Benennung den Abschluss des Vertrages über das Superädifikat zu ermöglichen. Diesen Vorteil hatte sich der Bf. durch die Zahlungsleistung der Käufer abgelten lassen.

Im Beschwerdeverfahren wurde weiters argumentiert, dass der Bf. nicht auf ein Vorkaufsrecht verzichtet habe, sondern auf eine ihm eingeräumte Kaufoption auf das Superädifikat. Darin sei die Übertragung eines Rechts zu verstehen, die außerhalb der Spekulationsfrist stattgefunden habe und so ein nicht steuerbarer Vorgang vorgelegen sei.

Diesem Argument war in Beurteilung der vorliegenden Unterlagen und Verträge entgegenzuhalten.

Im Leasingvertrag vom 29.10.2003 war in Punkt XV – Option – eine Kaufoption auf das Superädifikat für den Bf. eingeräumt. Die Ausübung der Option war unter Wahrung einer mindestens 3-monatigen Frist mittels eingeschriebenem Brief festgelegt; die Wirksamkeit der Option war frühestens per Ablauf der Leasingvertragsdauer bestimmt. Die Leasingvertragsdauer war mit 180 Monaten bzw. 15 Jahren vereinbart (s. Punkt I.3 u I.4 im Vertrag).

Im Gegensatz zur Ausübung des Vorkaufsrechts, dass während aufrechten Leasingvertrages und nur im Zusammenhang mit einem Verkauf des Superädifikates an Dritte schlagend werden konnte, bestand die Kaufoption allein gegenüber dem Bf. Die Kaufoption war hinsichtlich Ausübung und Zeitpunkt der Ausübung klar definiert. Aufgrund der daraus resultierenden Verpflichtung der Leasinggeberin hätte die Ausübung durch einfache Erklärung des Bf. erfolgen können; ein neuerliches Kaufanbot wäre dazu nicht erforderlich gewesen. Im Vertrag waren keine Bestimmungen hinsichtlich einer vorzeitigen Ausübung oder einer etwaigen Übertragung oder eines Verkaufs der Option enthalten. Da dem Bf. die Kaufoption vertraglich zugesichert war, lag es in seiner Entscheidung diese auszuüben oder nicht.

Dem Gericht lagen keine Unterlagen oder Angaben vor, aus denen hervorging, dass der Bf. die im Leasingvertrag für ihn eingeräumte Kaufoption hätte ausüben wollen. Auch aus dem Angebot der Leasinggesellschaft vom 23.1.2013 war nicht auf den Wunsch des Bf. nach Ausübung der Kaufoption zu schließen. Das Angebot vom 23.1.2013 war nur im Zusammenhang mit dem vertraglich vereinbarten Vorkaufsrecht des Bf. nachvollziehbar. In

diesem Zusammenhang war die Leasinggesellschaft verpflichtet das Superädifikat vor Verkauf auch dem Bf. anzubieten und dies zu den gleichen Bedingungen wie etwaigen Dritten.

Gegen den Verkauf bzw. Verzicht auf die Ausübung der Kaufoption sprachen zudem die Ergebnisse der Erhebungen der AP zu den Käufern des Superädifikates. Aus der vorliegenden Korrespondenz / Sachverhaltsdarstellung der Vertretung der Käufer Käufer2 bzw. der Käufer1 an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (aus September 2015) ging hervor, dass neben den Zahlungen des Kaufpreises für das Superädifikat (das Gebäude) an den Bf. für die Benennung als Käufer des Superädifikats eine Zahlung geleistet wurde. Diese Zahlung stellte kein Entgelt für eine Kaufoption dar, sondern wurde von einer Vermittlungsgebühr bzw. nach Erhalt des Bescheides über die diesbezügliche Grunderwerbsteuer von Anschaffungsnebenkosten ausgegangen. Diese wurden im Rechenwerk der Käufer aktiviert.

Aus den vorgenannten Gründen fehlte es den Argumenten betreffend Verkauf einer Kaufoption im Beschwerdeverfahren an der Grundlage. Es lag kein Verkauf, keine Übertragung einer Kaufoption auf die Käufer vor. Es war kein Fall der Anwendung des § 31 EStG gegeben.

Wenn im Verfahren argumentiert wurde, dass das Vorkaufsrecht als reines Sicherungsinstrument für den Bf. und Schutz vor Verkauf des Superädifikats an Dritte gedient hatte, gleichzeitig aber das Vorliegen eines Vorkaufsrechts bestritten wurde, ergab das für das Gericht einen Widerspruch in sich.

Der argumentierte und gewünschte Sicherungszweck des Vorkaufsrechts für den Bf. konnte nur erreicht werden, wenn es auch tatsächlich bestand. Damit bestätigt sich aber die Beurteilung der Behörde.

Im Beschwerdeverfahren legte der Bf. ein Rechtsgutachten vom 6.7.2018 (siehe oben unter Punkt 9) zum Bestehen eines Vorkaufsrechts, erstellt von Gutachter, vor.

Darin war der Gutachter u.a. zum Schluss gekommen, dass

- der Leasingvertrag vom 29.10.2003 keine Einräumung eines Vorkaufsrechts enthalte. Die Leasinggesellschaft habe lediglich ein diesbezügliches Anbot gemacht;
- der Bf. das Anbot nicht angenommen habe, ein Vorkaufsrecht nicht zustande gekommen sei;
- daraus folge, dass der Bf. auch kein Vorkaufsrecht übertragen konnte. Abgesehen davon sei das Vorkaufsrecht ein höchstpersönliches Recht;
- dem Bf. mit dem Leasingvertrag eine Option eingeräumt worden sei;
- der Bf. am 30.1.2013 sein Recht aus dieser Option an die beiden Käufer übertragen habe. Das Entgelt dafür habe sich aus dem Gesamtpreis der Liegenschaft, bestehend aus Grund und Bauwerk, abzüglich der Teilzahlung für das Superädifikat ergeben.

Dazu wurde durch das BFG festgestellt:

Der Gutachter ging in der Sachverhaltsdarstellung (Seite 4) und in der folgenden rechtlichen Beurteilung (Seite 11) davon aus, dass dem Bf. mit der Auflösungsvereinbarung vom 22.2.2013

zugebilligt worden war, die vertraglich bestehende Kaufoption abzutreten.

Eine solche Zubilligung war jedoch der Vereinbarung weder zu entnehmen noch konnte dies aus dem Text gefolgert werden.

Enthalten war unter Punkt II – Verkauf Leasingobjekt – dass die Leasing GmbH „*über ausdrücklichen Wunsch*“ von Herrn Erblasser das Superädifikat an die Käufer<sup>1</sup> sowie an Herrn Käufer<sup>2</sup> verkaufen wird. Damit wurde lediglich auf die durch den Bf. am 30.1.2013 genannten, möglichen Käufer Bezug genommen. Eine Abtretung der in Punkt XV des Leasingvertrages enthaltenen Kaufoption des Bf. war weder aus dieser Benennung noch aus einem anderen Teil der Auflösungsvereinbarung ersichtlich oder abzuleiten.

Auch wäre weder eine Abtretung noch eine Übertragung der dem Bf. eingeräumten Kaufoption im Falle des Verkaufs des Leasinggegenstandes an Dritte nötig gewesen. Durch das Vorkaufsrecht war die Leasinggesellschaft verpflichtet dem Bf. den Kauf des Superädifikates vor Verkauf an Dritte anzubieten. Die vertraglich zugesicherte Kaufoption zum Ende der Vertragsdauer stand dem Bf. jedenfalls zu.

Der Gutachter ging von einem „*vereinbarten Gesamtpreis*“ für die Liegenschaft iHv Euro 4.000.000,00 aus (Seiten 4 u. 5).

Ein derartiger „*vereinbarter Gesamtpreis*“ war jedoch nicht belegt und hatte es diesen vertraglich nicht gegeben. Der im Gutachten genannte Betrag resultierte allein aus der Summierung der durch die Käufer aufgrund der Verträge insgesamt geleisteten Zahlungen für das Superädifikat und für die Liegenschaft (an die Leasinggesellschaft bzw. an den Bf.). Der Betrag von 4.000.000,00, diese rechnerische Summe, hatte in keinem Vertragswerk, in keinem Schriftsatz seinen Niederschlag gefunden und war weder durch den Bf. oder durch die Leasinggesellschaft noch durch die Käufer als „vertraglicher Gesamtpreis“ genannt worden. Auch im Verfahren der AP war diese rechnerische Summe nicht als „vertraglicher Gesamtpreis“ thematisiert worden und wurde dies erstmals im Gutachten ohne nähere Grundlage vorgebracht. Unterlagen, die einen Nachweis über eine etwaige Vereinbarung zwischen den involvierten Vertragsparteien hinsichtlich eines solchen „Gesamtpreises“ geliefert hätten, wurden im Verfahren nicht beigebracht, sodass deren Existenz fraglich blieb, und wurden auch im Gutachten nicht dargelegt.

In der im Gutachten folgenden rechtlichen Beurteilung zum Vorkaufsrecht (Seite 12) kam der Gutachter zum Schluss, dass der Bf. das Anbot auf Einräumung eines Vorkaufsrechts niemals angenommen hatte.

Dazu verwies das BFG auf das seitens der Leasinggeberin am 23.1.2013 gegenüber dem Bf. bzw. gegenüber einem namhaft zu machenden Dritten gestellte Kaufanbot und dessen schlüssiger Annahme durch den Bf. mit Unterschrift vom 28.1.2013.

Mit der Unterschrift hatte der Bf. die ihm vertraglich zustehende Möglichkeit auf Einlösung des Vorkaufsrecht bis zur gesetzlich bestimmten Frist in Anspruch genommen. Der Verzicht auf das Vorkaufsrecht fand in der Folge durch die Nennung der künftigen Käufer statt. Damit war es offenkundig, dass nicht der Bf. selbst das Superädifikat kaufen würde. Der Kaufabschluss

zwischen der Leasinggesellschaft und den Käufern kam mit Vertrag vom 1.2.2013 zustande. Da der Bf. von seinem Vorkaufsrecht somit nicht Gebrauch gemacht hatte und der Verkauf des Superädifikats an dritte Personen (die genannten gegenständlichen Käufer) erfolgt war, wären sämtliche Rechte des Bf. aus dem Leasingvertrag auf den Erwerber des Leasinggegenstandes zu überbinden gewesen.

Zusammenfassend kam das BFG zum Schluss, dass das Gutachten die Feststellung des Vorliegens eines Verzichts des Bf. auf sein Vorkaufsrecht nicht hatte entkräften können.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 11.9.2025 betonte der steuerliche Vertreter neuerlich, dass kein Vorkaufsrecht vereinbart worden sei.

Dazu nahm er Bezug auf den Inhalt eines ihm vorliegenden E-Mail vom 10.9.2025 – 18:06 Uhr (Kopie wurde dem Senat übergeben), einer Korrespondenz zwischen der steuerlichen Vertretung und dem vormalig involvierten Mitarbeiter der Leasinggesellschaft \*\*\*1\*\*\*. Dieser schrieb darin an die steuerliche Vertretung (zit.) *„ich kann den Inhalt Ihrer u.a. Mail bestätigen. ...“*

Diese Angabe bezog sich auf den in der Folge ersichtlichen Text eines Mails des steuerlichen Vertreters des Bf. an \*\*\*1\*\*\* vom 10.9.2025 – 10:38 Uhr.

Der Betreff des übernommenen Mails lautete „Reinschrift“.

Nach der Anrede war angeführt (zit.) *„Ich darf die Erkenntnisse unseres Emailaustauschs vom 5. September und unserer Telefonate vom 8. und 9. September zusammenfassen:*

- Das Vorkaufsrecht (Punkt XIII des Leasingvertrages) wurde von ..... **nie begehrt und von der ..... daher auch nie eingeräumt.** Dieses Vorkaufsrecht wäre für den Zweck bestimmt gewesen, falls das Superädifikat während aufrechten Leasingvertrages an einen Dritten verkauft worden wäre. Das war nie Thema. Im Rahmen der Auflösung wurde ebenfalls kein Vorkaufsrecht aus dem Leasingvertrag begründet oder begehrt.
- Die ..... hatte **von sich aus** nie den Plan das gegenständliche Superädifikat an die Käufer des ..... zu veräußern und hat ihm aus diesem Grund auch keine Zahlung für die Aufgabe irgendeines Rechts an diesem angeboten. Es wurden auch keine mittelbare Zahlung durch die Käufer selbst besprochen oder vereinbart.
- Die ..... hat **aus strategischen Überlegungen** ab dem Jahr 2012 begonnen ihre Immobilienleasinggeschäfte zu reduzieren und daher war der Abbau von Bestandsverträgen willkommen und wurde vorangetrieben.
- Im Rahmen der Auflösung des Leasingvertrages wurde die Kaufoption von ..... bestätigt bzw. wurde vereinbart, dass er auch Käufer benennen könne, die zum selben Abrechnungspreis von € 1.644.600,- das Superädifikat erwerben konnten.

Wie das Gericht in freier Beweiswürdigung feststellte, standen die Angaben in diesem Mail zu den Inhalten der in Rede stehenden Verträge und Unterlagen aus dem Jahr 2013 in Widerspruch.

Tatsache war, dass das Superädifikat während aufrechten Leasingvertrags an die genannten Käufer verkauft wurde (Abschluss des Kaufvertrages Gebäude 1.2.2013; Abschluss der Auflösungsvereinbarung Leasingvertrag am 15.2./22.2.2013 zum Stichtag 28.2.2013 unter der Bedingung, dass der Kaufvertrag rechtswirksam zustande kommt).

Im Verfahren war nie Thema, dass die Leasinggesellschaft dem Bf. eine Zahlung für den Verzicht auf ein Recht angeboten hätte. Aufgrund der vorliegenden Korrespondenz der Käufer

war es vielmehr glaubhaft, dass die Leasinggesellschaft mit den Käufern keine solche mittelbare Zahlung besprochen oder vereinbart hatte. Handelte es sich doch bei der bezahlten Gegenleistung von Euro 1.074.400,00 um eine Vereinbarung zwischen dem Bf. und den Käufern.

Wenn, wie angeführt, die Leasinggesellschaft aus strategischen Überlegungen ab dem Jahr 2012 begonnen hatte ihre Immobilienleasinggeschäfte zu reduzieren und Bestandsverträge abzubauen, dann sprach dies jedenfalls für deren Interesse an einem Verkauf des Superädifikats. Darin war kein Argument gegen das Vorliegen eines Vorkaufsrechts zu sehen. Tatsache war, dass der Leasingvertrag mit dem Bf. zu diesem Zeitpunkt noch eine Laufzeit bis ins Jahr 2018 hatte. Ein Verkauf an Dritte durch die Leasinggesellschaft löste jedenfalls das vertragliche Vorkaufsrecht aus.

Die Angabe im Text des Mail vom 10.9.2025, dass bei Auflösung des Leasingvertrages die Kaufoption des Bf. bestätigt wurde, war den dem Gericht vorliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen. Auch in der Verhandlung vor dem Senat wurden keine Unterlagen beigebracht, die diese Angaben untermauert hätten.

In freier Beweiswürdigung kam das Gericht daher zum Schluss, dass die nunmehr zu einem Geschäftsvorgang aus dem Jahr 2013, wohl aus der Erinnerung, gemachten Angaben mangels Nachvollziehbarkeit aufgrund der vorliegenden Verträge, keinen Beweis dafür lieferten, dass kein Vorkaufsrecht für den Bf. bestanden hatte.

### **Zurechnung des Superädifikats zum Bf. als Leasingnehmer**

Im Vorlageantrag vom 11.11.2019 (siehe auch in den Entscheidungsgründen) wurde nach Darlegung des bisherigen Verfahrensverlaufs erstmals argumentiert, dass eigentlich die Frage der Zuordnung des Leasinggegenstandes zum Leasingnehmer (dem Bf.) zu klären gewesen wäre. Das Vorbringen wurde auf die Bestimmung des § 24 Abs. 2 lit d BAO zum wirtschaftlichen Eigentümer sowie auf die durch den VwGH im Zusammenhang mit der Zuordnung von Leasinggegenständen zum Leasinggeber bzw. Leasingnehmer entwickelte Judikatur gestützt.

Demnach wäre das Leasinggut Gebäude dem Leasingnehmer, dem Bf., zuzuordnen gewesen und auch der erzielte Betrag von Euro 1.074.400,00 unter die Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG zu subsumieren. Das ab 2003 errichtete Gebäude und der vor dem 31.3.2002 angeschaffte Grund und Boden hätten ein einheitliches Wirtschaftsgut gebildet.

Weiter war ausgeführt, wenn dieser Überlegung nicht gefolgt werden sollte, so wäre in eventu aufgrund des Vorliegens eines Bestandsrechts (des Leasingrechts) die Bezahlung der Euro 1.074.400,00 als einmalige Abfindung dieses Bestandrechtes samt Nebenrechten anzusehen. Die einmalige Veräußerung von Rechten aus einem Bestandvertrag seien nach Ablauf der Spekulationsfrist ertragsteuerlich irrelevant.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde als weiteres Argument noch vorgebracht, dass ein Finanzierungsleasing vorgelegen sei und daher von der Zurechnung des

Superädifikats zum Bf. auszugehen sei. Es habe sich um ein Finanzierungsleasing für den Bau des Wohnhauses nach den Wünschen des Bf. gehandelt. Der Bf. habe das gesamte Risiko aus dem Objekt zu tragen gehabt, aber auch die Chance auf Wertsteigerung. Dass die Leasinggesellschaft auf den durch den Bf. lukrierten Betrag verzichtet habe, begründe sich darin, dass von Anfang in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Superädifikat dem Bf. zuzuordnen gewesen wäre.

Zum diesem, erstmalig im Vorlageantrag, vorgebrachten weiteren Argument, nämlich dass von Beginn an das Superädifikat dem Bf. als Leasingnehmer und wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen gewesen wäre, war festzustellen.

Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Das Rechtsgeschäft bedarf steuerrechtlich von Anfang an einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungs- oder Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum Leasinggeber bzw. -nehmer.

Im gegenständlichen Fall hatte der Bf. der Leasinggesellschaft für seine Liegenschaft in 1190 Wien im Jahr 2000 ein Bestandrecht für 90 Jahre eingeräumt (siehe Punkt 1) oben) und war dieses im Grundbuch bis 31.5.2090 eingetragen.

Die im Jahr 2003 vereinbarte Leasingvertragsdauer für das Superädifikat betrug 15 Jahre. Bei dem auf dem Grundstück durch die Leasinggesellschaft als Bauwerberin errichteten Superädifikat / Wohngebäude mit mehreren Wohneinheiten handelte es sich um kein speziell, nur auf eine gesonderte Nutzung ausgerichtetes Gebäude.

Festzuhalten war, dass sich das erstmalig im Vorlageantrag vorgebrachte Argument in der im AP-Verfahren geführten Korrespondenz nicht bestätigt fand.

Im Gegenteil dazu wurde in einem an den Prüfer am 18.1.2016 gerichteten E-Mail der steuerlichen Vertretung zur Thematik Verkauf des Gebäudes sowie des Grund und Bodens angegeben (zit.) „... Zur Erinnerung darf ich den ganzen Vorgang nochmals erläutern. Die Liegenschaft Adresse stand im Eigentum des Bf., die Leasinggesellschaft hat hierauf als Superädifikat ein Gebäude errichtet, das natürlich in ihrem Eigentum verblieben ist, aber an den Bf. verleast war. ....“.

Daraus war ersichtlich, dass der Bf. von Anfang an von einer Nutzungsüberlassung, gleich einer Vermietung, und nicht von wirtschaftlichem Eigentum ausging.

Die Bestimmungen des Leasingvertrages aus dem Jahr 2003 sprachen gegen eine Zurechnung zum Bf. als Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer.

Es lag ein Teilamortisationsleasingvertrag (Restwertleasing) vor. Die Gesamtkosten des Leasinggebers wurden innerhalb der Grundmietzeit von 15 Jahren nicht amortisiert. Der kalkulierte Restwert war auf Basis einer steuerlich zulässigen Afa von 2% der zum Abschluss des Vertrages vorliegenden Gesamtinvestitionskosten über die Leasingvertragsdauer (15 Jahre) mit 70% der Kosten festgehalten.

Es lag kein Spezialleasing vor. Das Gebäude war als Wohngebäude nicht im Hinblick auf eine spezielle Nutzung errichtet worden. Die Wohneinheiten waren als auf dem Wohnungsmarkt

üblich zu vermarktende / zu vermietende Einheiten zu beurteilen. Die Leasingvertragsdauer von 15 Jahren lag weit unter der als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 66,7 Jahren bzw. zumindest 50 Jahren anzusehenden Nutzungsdauer des Gebäudes. Das Gebäude war bei Beendigung des Vertrages der Leasinggeberin zurückzustellen. Die Leasinggeberin hätte sodann das Gebäude anderweitig verwerten können. Auch da ihr das Bestandrecht für die Liegenschaft bis 2090 eingeräumt war. Aus der dem Bf. vertraglich eingeräumten Kaufoption zum Ende der Leasingvertragsdauer hatte der Bf. das Recht das Gebäude zu erwerben. Es bestand jedoch für ihn nicht die Pflicht, den Leasinggegenstand am Ende der Vertragszeit zu erwerben. Die Chance der Wertsteigerung aus dem Kauf wäre zwar bei einem unter dem Verkehrswert liegenden Restwert als gegeben anzusehen gewesen, doch würde der Bf. sein Recht nicht ausüben, wenn der Restwert über dem Verkehrswert liegt. Das Risiko der Wertminderung lag demnach bei der Leasinggeberin, sodass das Superädifikat dieser zuzurechnen war.

Auch aus dem eingeräumten Vorkaufsrecht war keine Zuordnung des Gebäudes zum Bf. abzuleiten. Sollte eine Wertsteigerung vorliegen, wäre es der Leasinggeberin frei gestanden ein Kaufanbot an den Dritten und den Bf. zu stellen, dies unabhängig davon, wer letztlich erwerben würde. Der Bf. hätte jedoch dann zum Erwerb den höheren Verkehrswert / Marktwert zahlen müssen und wäre dies zu seinem Nachteil gewesen.

Folgt man der Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Zurechnung eines Leasinggebäudes, so wäre eine Zurechnung an den Leasingnehmer u.a. nur dann vorzunehmen, wenn die Nichtausübung der Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre (vgl. VwGH 20.4.2019, Ra 2017/15/0071). Davon war jedoch im Fall des Bf. nicht auszugehen. Der Bf. hatte zum Ende der Leasingvertragsdauer jedenfalls die Wahl je nach Interessenslage, das Gebäude an die Leasinggeberin zurückzustellen oder zu erwerben.

Nach Beurteilung der vorliegenden vertraglichen Gestaltung und auch der Möglichkeit der Leasinggeberin, das Gebäude nach Ablauf der Vertragsdauer uneingeschränkt zu verwerten, war von Anfang an das Superädifikat der Leasinggeberin zuzurechnen.

## **Zum Vorbringen der Verletzung von Verfahrensvorschriften**

### **Akteneinsicht**

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass dem mit Vorlageantrag gestellten Antrag auf Akteneinsicht gem. § 90 BAO nicht Rechnung getragen worden sei. Es sei die Vorlage der für die Beurteilung relevanten Teile des Steueraktes der Jahre 2003 bis 2015 beantragt worden. Die Vorlage sei nur teilweise, nämlich ab 2013 erfolgt.

Es sei das Recht auf Akteneinsicht verletzt und habe sich die Vertretung nicht entsprechend vorbereiten können.

Gem. **§ 90 Abs. 1 BAO** hat die Abgabenbehörde bzw. das Verwaltungsgericht den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der ihre Sache betreffenden Akten oder Aktenteile zu gestatten. Eine (unbegründete) Verweigerung der Akteneinsicht könnte einen Verfahrensmangel nach sich ziehen.

Dazu war durch das Gericht festzustellen, dass der mit Vorlageantrag vom November 2019 eingebrachte Antrag auf Akteneinsicht in keiner Phase des Verfahrens, d.h. weder durch die Behörde noch durch das BFG, abgewiesen wurde. Die Möglichkeit der Akteneinsicht bestand daher unbenommen, im Übrigen auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

Wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, hat die Initiative zur Akteneinsicht nicht von der Behörde (oder dem Verwaltungsgericht) auszugehen. Die Partei ist zur Akteneinsicht nicht aufzufordern, ihr ist die Einsicht in die Akten lediglich zu gestatten. Die Gestattung ist ein Realakt, der keiner besonderen Genehmigung bedarf. Wird ein Antrag auf Akteneinsicht gestellt, der nicht abgewiesen wird, dann liegt es bei der Partei, diese Möglichkeit zu nützen (vgl. VwGH 29.2.2024, Ra 2022/13/0005; VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; VwGH 24.1.2001, 99/16/0081.)

Dem Vorwurf der Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht fehlte es daher an der Grundlage. Es wurden weder durch den Bf., dessen Erben, noch durch die steuerliche Vertretung Schritte hinsichtlich des Wahrnehmens der Akteneinsicht gesetzt.

### **Parteiengehör, Zeugennennung**

Die steuerliche Vertretung brachte in der mündlichen Verhandlung vor, dass Verfahrensmängel vorgelegen seien, da dem Parteiengehör nicht ausreichend Bedeutung geschenkt worden wäre.

Dem Wunsch auf Ladung eines Zeugen sei nicht nachgekommen worden; der Bitte um Verschiebung der Verhandlung sei nicht nachgekommen worden.

Gem. **§ 115 Abs. 2 BAO** ist den Parteien Gelegenheit zu geben zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen. Das Parteiengehör besteht vor allem darin, den Parteien Gelegenheit zu geben, sich zu behördlichen Sachverhaltsannahmen zu äußern; die Ergebnisse des Beweisverfahrens zur Kenntnis zu nehmen und Stellungnahmen dazu abzugeben.

Im gegenständlichen Verfahren konnte durch das Gericht nicht festgestellt werden, dass das Parteiengehör im Verfahren missachtet worden wäre.

Während der von September 2015 bis September 2016 durchgeführten AP gab es laufend Kontakte und Kommunikation mit der steuerlichen Vertretung des Bf. Es bestand jedenfalls bis zur abschließenden Niederschrift über das AP-Verfahren Gelegenheit sich zu den Feststellungen der AP zu äußern.

Auch im weiteren Rechtsmittelverfahren nach Erhebung der Beschwerden gegen die gegenständlichen Bescheide wurde das Parteiengehör gewahrt und wurde dieses durch Stellungnahmen und die schriftlichen Ausführungen (z.B. Stellungnahme der AP zur

Beschwerde und Gegenäußerung dazu durch die steuerliche Vertretung des Bf., Erlassung der Beschwerdeverentscheidungen) im Verfahren wahrgenommen.

Nach Vorlage des Rechtsmittels an das BFG mit Vorlagebericht vom 26.11.2019, der auch dem Bf. zugestellt wurde, stand jederzeit die Möglichkeit offen sich an das Gericht zu wenden.

Wenn die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung auf die beantragte, jedoch unterlassene, Einvernahme eines Zeugen replizierte, war dazu festzuhalten.

In der Beschwerde vom 2.11.2016 wurde hinsichtlich eines Zeugen wie folgt angeboten: (zit)

*„ ... Die Abtretung der Option an die Liegenschaftskäufer war schon nach dem Leasingvertrag von 2003 möglich und ergibt sich aus den allgemeinen Regeln des Zivilrechts; die Berechtigung braucht daher dazu nicht gesondert vereinbart zu werden. Aus Gründen der Vorsicht haben wir diesbezüglich noch bei der Leasinggesellschaft Rücksprache gehalten und bekamen unsere Ansicht bestätigt. Wir bieten dazu als Zeugen den am Vertragsabschluss wesentlich beteiligten damaligen Mitarbeiter der Leasinggesellschaft Herr \*\*\*1\*\*\* (Anschrift kann nachgereicht werden) an.“*

In der Verhandlung am 11.9.2025 wurde eine Kopie einer E-Mail Korrespondenz (siehe Beweiswürdigung weiter oben) mit \*\*\*1\*\*\* beigebracht, worin u.a. die Thematik

Vorkaufsrecht und Kaufoption enthalten war. Im Wesentlichen nahmen die Ausführungen auf den im Verfahren behaupteten Sachverhalt Bezug.

Gem. **§ 183 Abs. 3 BAO** sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gem. § 167 Abs. 1 zu entfallen hat.

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen, die durch das Beweismittel geklärt werden sollen) und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0023; VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099).

Hinsichtlich des Anbots zur Vernehmung des in der Beschwerde genannten Zeugen fehlte es an einem ordnungsgemäßen Beweisantrag im Beschwerdeschriftsatz, wofür das Beweismittel, das Beweisthema und bei einem Zeugen auch dessen Adresse anzugeben sind. Diesen

Anforderungen wurde das Beweisanbot im Schriftsatz nicht gerecht, da die Adresse des Zeugen nicht angegeben worden war, sondern nur die Nennung derselben angeboten wurde. Auch im weiteren Verlauf des Verfahrens unterblieb die Nennung der Adresse. Schon deshalb lag kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor. Doch auch die Nennung eines konkreten Beweisthemas war nicht gegeben, wenn unter Hinweis auf die allgemeinen Regeln des Zivilrechts zu einem Vertragspunkt der Zeuge als beteiligter Mitarbeiter am Vertragsabschluss genannt wurde.

Wird das Beweisthema nicht konkret genannt, sind weder die Abgabenbehörde noch das Verwaltungsgericht verpflichtet, die damit als Erkundungsbeweis, hier Auslegung des Vertrages, anzusehende Einvernahme durchzuführen.

Der Vorwurf der Unterlassung von Beweisaufnahmen, der Unterlassung der Zeugeneinvernahme, ging somit ins Leere.

Zum weiteren Vorbringen hinsichtlich Verletzung des Parteigehörs mangels Verschiebung der mündlichen Senatsverhandlung war festzustellen.

Gemäß **§ 274 Abs. 1 BAO** hat eine mündliche Verhandlung u.a. stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde beantragt wird.

Gemäß **§ 274 Abs. 4 BAO (2. Satz)** sind die Parteien mit dem Beifügen vorzuladen, dass ihr Fernbleiben von der mündlichen Verhandlung der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht.

Eine mündliche Verhandlung ist zu vertagen, wenn eine Verfahrenspartei durch Krankheit oder sonstige begründete Hindernisse von ihrer Teilnahme an der mündlichen Verhandlung abgehalten wird.

Der Antrag auf Vertagung der mündlichen Senatsverhandlung war am 22.8.2025 beim BFG eingebracht worden und mit Beschluss vom 1.9.2025, zugestellt am 4.9.2025 (informell per E-Mail am 2.9.2025), abgewiesen worden.

Als Begründung für die Vertagung hatte die steuerliche Vertretung terminliche Probleme (Terminkollision) der Vertreter angeführt.

Im Ablehnungsbeschluss war ausgeführt, dass die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 30.7.2025 (Zustellung am 4.8.2025) erfolgt war. Die Ladung enthielt den Hinweis, dass das Fernbleiben der beschwerdeführenden Parteien bzw. der belangten Behörde von der Verhandlung der Durchführung derselben nicht entgegensteht. Weiters war der Hinweis auf die Möglichkeit der Vorlage etwaiger ergänzender Schriftsätze enthalten.

Dem mit Fax eingebrachten Antrag auf Verschiebung waren Telefonate am 11. und 18.8.2025 zwischen dem im gesamten Prüfungs- und Rechtsmittelverfahren involvierten Vertreter und der Senatsvorsitzenden vorausgegangen. Gegenüber der steuerlichen Vertretung wurde u.a. nochmals auf die Möglichkeit des schriftlichen Vorbringens hingewiesen. Davon wurde kein Gebrauch gemacht.

Die Verhandlung war nicht kurzfristig anberaumt worden. Die Zeitspanne von der Ladung bis zur Verhandlung betrug sechs Wochen.

Der für die Verschiebung genannte Grund, nämlich Terminprobleme eines Vertreters, stellte kein begründetes Hindernis für die Durchführung der Verhandlung dar. Es bestand ausreichend Gelegenheit sich ergänzend ggf. mittels Stellungnahme etc. zu äußern.

Die Abhaltung der mündlichen Senatsverhandlung in Abwesenheit eines Kollegen des steuerlichen Vertreters war daher als zulässig zu beurteilen und darin keine Verletzung von Verfahrensvorschriften zu sehen.

**Zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- bzw. Umsatzsteuer des Jahres 2013**

Für die Beurteilung des Wiederaufnahmetatbestandes ist die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wesentlich.

Demnach ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (iSd § 303 BAO) aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens insofern zu beurteilen, als es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren (hier Verfahren zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer des Jahres 2013) der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen war, dass die Behörde schon in diesem Verfahren (die Erstbescheide datierten vom 4.2.2015) bei richtiger rechtlicher Subsumtion zur nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den Wissensstand zum jeweiligen Veranlagungsjahr, d.h. auf den Wissensstand (insbesondere aufgrund der Abgabenerklärungen) der abgabenfestsetzenden Stelle (vgl. VwGH 14.8.2024, Ra 2023/13/0159) im jeweiligen Verfahren und nicht aus der Sicht eines anderen Verfahrens.

Die von der Behörde herangezogenen Wiederaufnahmegründe betreffend die Einkommen- und Umsatzsteuer des Jahres 2013 betrafen im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen. Sie waren im Zuge der AP hervorgekommen und waren im Bericht der AP unter Tz.1 im Detail angeführt.

Die genannten Tatsachen, die Vertragsabwicklungen und Vereinbarungen (siehe oben unter Punkt 1 – 8), insbesondere die aufgrund der Erklärung des Bf. vom 30.1.2013 geleistete Zahlung von Euro 1.074.400,00 waren der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheide am 4.2.2015 nicht bekannt. Diesbezügliche Meldungen waren durch den Bf. nicht erfolgt.

Die Veranlagung war erklärungsgemäß durchgeführt worden. Die Erklärungen waren am 2.2.2015 elektronisch übermittelt worden. Angaben betreffend die Beendigung der Vermietung des verfahrensgegenständlichen Superädifikats bzw. die vertraglichen Gestaltungen lagen nicht vor. Zwischenzeitige abgabenbehördliche Prüfungen, z.B. hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen, wie im Vorlageantrag als Vermutung angeführt wurde, hatten nicht stattgefunden.

Der Behörde waren die nunmehr zum wiederaufgenommen Verfahren hervorgekommenen Tatsachen aufgrund des ab September 2015 durchgeführten AP-Verfahrens bekannt geworden. Hätte die Behörde die neu hervorgekommenen Umstände und Tatsachen zu den Geschehnissen im Zusammenhang mit o.a. Vertragsabwicklungen bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide gekannt, hätte sie bei deren rechtlicher Beurteilung zu den nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheiden gelangen können.

Zur im Fall der Wiederaufnahme zu erfolgenden Ermessensübung war festzuhalten, dass grundsätzliches Ziel einer Wiederaufnahme ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis ist. Dabei ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Aufgrund der hervorgekommenen Umstände waren die Bemessungsgrundlagen zur Einkommen- und Umsatzsteuer neu festzustellen und die

Abgaben entsprechend festzusetzen.

Die sich durch die Wiederaufnahme ergebenden steuerlichen Auswirkungen waren nicht bloß geringfügig. Es ergaben sich Steuernachforderungen iHv mehr als Euro 600.000,00.

Aufgrund des festgestellten Sachverhalts war zu erkennen, dass keine Gründe vorlagen, die die Zulässigkeit der Wiederaufnahme hätten in Zweifel ziehen lassen.

Ein Verschulden der Abgabenbehörde dahingehend, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen nicht bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide berücksichtigt wurden, war auszuschließen. Es waren somit keine Verfahrensmängel festzustellen.

Insgesamt war daher die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommen- bzw. zur Umsatzsteuer des Jahres 2013 als zu Recht erfolgt zu beurteilen und war der Abgabenbehörde zu folgen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- bzw. Umsatzsteuer des Jahres 2013 war daher abzuweisen.

### **Zum Einkommensteuerbescheid und Umsatzsteuerbescheid 2013 jeweils vom 3.10.2016 – steuerliche Beurteilung der Zahlung im Zusammenhang mit dem Verzicht auf das Vorkaufsrecht**

#### **Zur Einkommensteuer**

Im Hinblick auf die gesetzliche Bestimmung des **§ 29 Z 3 EStG 1988** betreffend das Vorliegen von Sonstigen Einkünften und der diesbezüglichen Rechtsprechung des VwGH kann eine zu beurteilende Leistung in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung iSd genannten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. VwGH 3.7.2003, 99/15/0003; VwGH 31.1.2018, 2017/15/0018; VwGH 3.5.2021, Ra 2019/13/0124).

Aufgrund des oben dargestellten Sachverhalts und dessen rechtlicher Würdigung kam das BFG zum Schluss, dass der Bf. mit der Erklärung vom 30.1.2013 infolge Nennung der Käufer des Superädifikats auf sein Vorkaufsrecht, sein höchstpersönliches Recht, verzichtet hatte.

Das Vorkaufsrecht ist in den §§ 1072ff ABGB geregelt. Demzufolge kann es weder an Dritte abgetreten werden noch auf die Erben des Vorkaufsberechtigten übertragen werden. Das Vorkaufsrecht stellt jedoch ein Gestaltungsrecht dar, als damit unerwünschte Veräußerungsvorgänge an Dritte unterbunden werden können.

Der Verzicht auf das Gestaltungsrecht löste keine Vermögensminderung beim Bf. aus, verschaffte jedoch den genannten Käufern insofern einen wirtschaftlichen Vorteil, als ihnen der Kauf des im Eigentum der Leasinggesellschaft stehenden Superädifikats ermöglicht wurde.

Die Aufgabe des Vorkaufsrechts durch den Bf. stellte ein Unterlassen gegen Entgelt dar und hatte den Vorteil des Ankaufs des Superädifikats durch die Käufer zur Folge.

Der Verzicht auf das Vorkaufsrecht war nicht als Veräußerung von Vermögen oder als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen, sodass die Tatbestände der §§ 30 und 31 EStG 1988 nicht erfüllt waren. Der Vorgang war weder unter die Bestimmungen eines privaten Grundstücksverkaufs noch eines Spekulationsgeschäfts zu subsumieren.

Die Zahlung der Käufer iHv insgesamt Euro 1.074.400,00 war als Gegenleistung für den Verzicht auf das Vorkaufsrecht des Bf. zu beurteilen.

Dies ergab sich für das BFG schon aus der Formulierung in der Erklärung des Bf. vom 30.1.2013 (siehe Punkt 6) oben), die lautete (zit.)

*„Ich benenne unter Bezugnahme auf den Immobilienleasing-Vertrag als Käufer für das auf meiner Liegenschaft ... errichtete Superädifikat ....*

*Als Gegenleistung erhalte ich von den Käufern, die diese Erklärung zum Zeichen ihres Einverständnisses mitfertigen, von Herrn Käufer2 Euro 558.688,00 sowie von der Käufer1 Euro 515.712,00 ....“.*

Die in der Erklärung enthaltene Absicht des Bf. diese beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern anzuzeigen, erfolgte durch den Bf. nicht.

Die Käufer gaben in ihrer Sachverhaltsdarstellung gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern im September 2015 an, dass mit der Zahlung weder ein Kaufrecht noch eine Kaufoption übertragen worden war, sondern von einer Provision auszugehen war. Die Tatsache, dass diese Gegenleistung bei den Käufern Grunderwerbsteuer auslöste, resultierte aus der Bestimmung des § 5 GrEStG, wonach Leistungen, die der Erwerber des Grundstücks (hier das Superädifikat) anderen Personen (hier dem Bf.) als dem Veräußerer (hier die Leasinggesellschaft) als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie (hier der Bf.) auf den Erwerb des Grundstückes verzichten, der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen sind.

Die Vorgehensweise des Bf., die Benennung der Käufer, war iS einer Leistung darauf gerichtet, den Käufern durch den Verzicht auf sein Vorkaufsrecht gegen Entgelt, gegen ihre Gegenleistung, einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen.

Damit war der Tatbestand des § 29 Z 3 EStG erfüllt und lagen Sonstige Einkünfte vor die der **Einkommensteuer** zu unterziehen waren.

Die Zurechnung zur Bemessungsgrundlage und Besteuerung von Euro 895.333,33 (1.074.400,00 excl. Umsatzsteuer) war durch die AP zu Recht erfolgt.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2013 war daher abzuweisen.

### **Zur Umsatzsteuer**

Hinsichtlich der Zurechnung des erhaltenen Betrages zur Bemessungsgrundlage der

Umsatzsteuer war festzuhalten, dass der Bf. mit seiner Tätigkeit, der Erzielung von Erlösen aus Vermietung und Verpachtung, als Unternehmer gem. **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** zu beurteilen war. Die Unternehmereigenschaft endet nicht mit der Einstellung der Leistungstätigkeit oder der Abmeldung eines Betriebes.

Der Verzicht des Bf. auf das Vorkaufsrecht stand im Zusammenhang mit der Tätigkeit aus Vermietung und Verpachtung und somit auch den Umsätzen aus der Vermietung des Superädifikats.

Das von den Käufern des Superädifikats geleistete Entgelt hatte der Bf. im Rahmen seines Unternehmens aufgrund eines Leistungsaustausches erhalten.

Da weder eine Grundstücksveräußerung noch eine Vermietungsleistung vorlag, war der Bruttobetrag von insgesamt Euro 1.074.400,00 für die sonstige Leistung mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2013 war der Betrag von netto Euro 895.333,33 zu Recht durch die AP hinzugerechnet worden.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 war somit abzuweisen.

## **Zu Spruchpunkt II. (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.

Die gegenständliche Entscheidung hängt nicht von einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung ab und steht nicht im Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung des VwGH. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 24. September 2025