

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Heidemarie Winkler, den Richter Mag. Dr. Wolfgang Pagitsch sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Belinda Maria Eder und Erwin Agneter über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kanzlei Kristen, zH Dr. Wotschke, Lainzer Straße 35, 1130 Wien, vom 16. Jänner 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 und den Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens (zur Einkommensteuer 2006) des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Wien 8/16/17) vom 12. Dezember 2013, betreffend Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. März 2026, in Anwesenheit der Schriftführerin Denise-Kathrin Schmidt, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Wiederaufnahmebescheid sowie der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene abgeänderte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 12.12.2013 werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

*Vorausgeschickt wird, dass mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25.06.2025 Altakten wie der Vorliegende mit Wirksamkeit vom 1.07.2025 **neu verteilt** wurden, weshalb die nunmehr zuständige Gerichtsabteilung die lange Verfahrensdauer nicht zu verantworten hat.*

Im Zuge der **Betriebsprüfung vom 12.12.2013** wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer ***Bf1*** (in Folge BF) im Jahr 2006 Kontakte zu Vertreterinnen des Ordens

„***Schwestern***“ gehabt habe. Diese haben beabsichtigt eine große Liegenschaft in ***GB*** zu veräußern und diesbezüglich Gespräche mit dem BF geführt.

Der BF habe gemeinsam mit Ing. ***1***, Mag. ***2*** und Rechtsanwalt Mag. ***3*** (in Folge „Gruppe A“) Überlegungen angestellt, die Liegenschaft zu erwerben und darauf exklusive Wohnungen zu errichten. Eine Machbarkeitsstudie sei erstellt und Verkaufsgespräche geführt worden. Dabei seien die Ordensschwester bereit gewesen, die Liegenschaft nur an die „Gruppe A“ zu veräußern, da ihnen persönliche Verhältnisse (wie zB der Personenstand „verheiratet“) sehr wichtig gewesen seien.

Die Finanzierung des Projektes sei jedoch gescheitert, da Frau Mag. ***2.1.*** nicht bereit gewesen war, das gesamte finanzielle Risiko allein zu tragen.

In weiterer Folge seien von der „Gruppe A“ neue Investoren gesucht und in der „Gruppe ***4***“, die hinter der ***5*** stehen, gefunden worden.

Die „Gruppe A“ habe am 20.11.2006 die Treuhandschaft für die „***6*** ***29***“ (Mag. ***2***, Ing. ***1***, ***Bf1*** á € 13.860,- und Rechtsanwalt Mag. ***28*** á € 420,-) übernommen. Treugeber war die ***5***.

Die „Gruppe A“ sei den Ordensschwester gegenüber - in der nunmehrigen Gesellschaftsform als „***7***“ - weiterhin als Käufer der großen Liegenschaft in ***GB*** aufgetreten und habe schließlich für die „***7***“ am 1.12.2006 den Kaufvertrag über die gesamte Liegenschaft abgeschlossen.

Mit Optionsvertrag vom 7.12.2006 habe die „***7***“ der „Gruppe A“ ein übertragbares Optionsrecht auf den Kauf eines kleineren Teils der Liegenschaft in ***GB*** (nämlich: Liegenschaften EZ ***8*** um den Preis von EUR 1.500.000,- (das entspricht den Anschaffungskosten + Nebenkosten der „***7***“) bis zum 31.12.2011 eingeräumt.

Am 2.05.2008 habe die ***9*** (dahinter steht ebenfalls die „Gruppe ***4***“) an die „Gruppe A“ ein Angebot für den Verkauf des Optionsrechts iHv EUR 1.530.000,- gestellt, welches von diesen angenommen worden sei. Die Aufteilung sei laut Optionsvertrag in folgendem Verhältnis erfolgt: ***Bf1***, Ing. ***1***, Mag. ***2*** je 29%, Mag. ***28*** 13%. Der BF habe laut eigenen Angaben EUR 449.988,- erhalten.

Bei der Liegenschaft in ***GB*** habe es sich nach Ansicht der **Betriebsprüfung** (BP) um eine günstige Kaufgelegenheit gehandelt. Diese Liegenschaft habe vor allem den Vorteil geboten, dass nur selten ein so großes Grundstück in dieser Lage zum Verkauf komme - so groß, dass eine Art „*Innenhof*“ mit eigenen Gartenanteilen und Parkeinrichtungen hätte geschaffen werden können. Für die Errichtung von exklusiven Eigentumswohnungen sei dies eine seltene und günstige Gelegenheit. Das Finanzamt würdigte den Sachverhalt dahingehend, dass die Einräumung des Optionsrechts an den BF (sowie den anderen Treuhändern) im Jahr 2006 wie

ein Tausch zu behandeln sei. Das eingeräumte Optionsrecht habe der „Gruppe A“ einerseits die Möglichkeit, einen Teil des Projektes doch selbst zu verwirklichen ermöglicht, andererseits stelle es auch für sich einen Wert dar, da das Optionsrecht übertragbar sei und daher - wegen des günstigen Preises und im Hinblick aufsteigende Immobilienpreise - auch an Dritte verkauft werden hätte können.

Das Optionsrecht stelle lt. Betriebsprüfung ein Entgelt dar für: Die Vermittlung der günstigen Kaufgelegenheit - insbesondere betreffend die Grundstücke ***33*** - an die Treugeber ***5*** (beinhaltet auch alle Vorbereitungshandlungen für die Verkaufsbereitschaft der Schwestern sowie die Treuhandtätigkeit - inklusive der Wahrung des Scheins gegenüber den Schwestern, dass an die „Gruppe A“ verkauft wird).

Bewertung des Optionsrechts lt. BP: Beim Tausch werde das Entgelt mit dem gemeinen Wert bewertet. Wie den Ausführungen des BF zu entnehmen war, sei der Wert des Optionsrechts im Jahr 2008 leicht zu errechnen gewesen (erzielbare zu verkaufende Wohnfläche x m²-Preis, abzüglich durchschnittliche Sanierungskosten/m² ergäbe die erzielbare Rendite und ist somit Grundlage für die Wertbestimmung des Optionsrechts). Da dem Finanzamt keine Hinweise dafür vorgelegen seien, dass die Verhältnisse in den Jahren davor wesentlich anders gelagert gewesen wären, sei davon ausgegangen worden, dass das Optionsrecht *bereits zum Zeitpunkt der Einräumung* in etwa diesen Wert enthalten habe. Für allgemeine Entwicklungen (Inflation, Grundstückspreisentwicklung) sei vom erzielten Erlös 2008 iHv EUR 449.988,- ein Abschlag von 10% vorgenommen worden. Der Wert des Anteils am Optionsrecht betreffend Herrn ***BF*** betrage daher EUR 405.000,- und wurde für das Jahr 2006 als **sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 3 EStG mit Bescheid vom 12.12.2013 festgesetzt** (zugestellt am 19.12.2013). Davor wurde mit **Bescheid vom 12.12.2013** das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 gem. § 303 Abs 4 BAO **wieder aufgenommen**.

Sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 12.12.2013 brachte der BF fristgerecht **Beschwerde** (16.01.2014) ein. Darin wurden sowohl Teile des Sachverhaltes bestritten bzw. näher konkretisiert, als auch die rechtliche Beurteilung bekämpft:

*„Nachdem die Projektfinanzierung durch die Gruppe A gescheitert war, beabsichtigte diese das Projekt zu einem späteren Zeitpunkt in einem deutlich geringeren Ausmaß und zwar nur hinsichtlich der Liegenschaft ***10*** durchzuführen. In der Folge habe die ***25*** GmbH (Gesellschafter ***Bf1***) den Verkauf der Liegenschaft an die ***5*** bzw. die zu diesem Zweck von der ***5*** zu gründende ***6*** ***29*** vermittelt, wobei sicherzustellen war, dass die Realisierung des Immobilienprojektes auf der Liegenschaft ***10*** der Interessentengruppe vorbehalten geblieben sei. Auf der Liegenschaft ***10*** habe damals ein Nutzungsrecht der ***Schwestern*** bis 31.12.2011 bestanden, sodass als Übergabe- und Zahlungstermin dieser Termin vorgesehen war. Auf Grund der mit der ***Schwestern****

geführten Vorgespräche habe die Interessentengruppe befürchtet, den Abschluss des Kaufvertrages insbesondere hinsichtlich der Liegenschaft ***10*** zu gefährden, wenn die Interessentengruppe nur hinsichtlich eines Teils nach außen als Erwerberin auftritt, hinsichtlich des anderen Teils jedoch ein der ***Schwestern*** nicht bekannter Dritter.

Rechtlich liege lt. BF ein handelbares Optionsrecht und somit ein Wirtschaftsgut vor. Dieses sei nach Ablauf der Spekulationsfrist verkauft worden, daher liegen keine Einkünfte, insbesondere auch keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nach § 30 EStG vor.

Das Zurückbehalten der Erwerbsmöglichkeit an der Liegenschaft ***10*** durch Einräumen der Option könne nicht als Entgelt für eine Leistung betrachtet werden, weil sich die Interessentengruppe damit einen Teil jener Erwerbsgelegenheit zurückbehalten habe, die ihr von der ***Schwestern*** in Aussicht gestellt worden war. Das Einräumen der Option als Entgelt zu betrachten, widerspreche der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Sämtliche im Zusammenhang mit dem beschriebenen Sachverhalt erbrachten Leistungen seien zu marktüblichen Konditionen verrechnet worden: Insbesondere sei von der ***25*** GmbH für die Vermittlung des Verkaufs an Käufer und Verkäufer eine Provision von jeweils 1,5% verrechnet worden. Von der ***11*** Planungs- und Einrichtungs GmbH (Gesellschafter ***12***) sei für das Erarbeiten einer Projektstudie und der Präsentationsmappe in Summe rund EUR 23.000,- in Rechnung gestellt worden. Ferner sei die ***25*** GmbH mit der Vermarktung und Vermittlung der geplanten Wohnungen beauftragt worden. Anwaltliche Leistungen seien von der Rechtsanwaltskanzlei des Herrn Mag. ***28*** erbracht und verrechnet worden.

Käuferin der Liegenschaft sei die ***6*** ***29*** und nicht die ***5*** gewesen. Aufgrund des vereinbarten Übergabetermines (2011) sei der Ankauf der Liegenschaft ***10*** von der ***6*** ***29*** noch nicht zu finanzieren gewesen.

Die Ausführungen des Finanzamtes, dass unverständlich sei, dass der ***5*** aus der Vergabe des Optionsrechtes keinerlei Vorteil erwachsen ist, seien ebenfalls unrichtig und unschlüssig: Das Optionsrecht sei von der ***6*** ***29*** und nicht von der ***5*** eingeräumt worden. Die Vertragsparteien haben mit der Einräumung des Optionsrechtes bezweckt, dass sich die Interessentengruppe die Durchführung eines Projekts auf der Liegenschaft ***10*** vorbehält. Der ***6*** ***29*** sei daher kein Vorteil erwachsen, weil sie hinsichtlich dieser Liegenschaft nie eine Verwertungsmöglichkeit gehabt habe.

Auch die weiteren Ausführungen des Finanzamtes „Hätte sie dieses Optionsrecht nicht eingeräumt, so hätte sie diesen Liegenschaftsteil mit Gewinn verkaufen können“ sei unzutreffend, weil sie ohne die Einräumung des Optionsrechts weder diesen Liegenschaftsteil, noch den anderen Liegenschaftsteil erwerben hätte können.

[...]. Eine günstige Kaufgelegenheit werde jedoch üblicherweise durch Verrechnung einer Vermittlungsprovision oder durch Ankauf bzw An- und Verkauf verwertet.

*Unter lit. c) gestehe das Finanzamt ein, dass es eine ungewöhnliche Schlussfolgerung trifft, nämlich dass eine Vermittlungsprovision in Form eines Optionsrechts gewährt wird. Das Finanzamt begründet dies damit, die Interessentengruppe „wollte noch den Fuß in der Tür haben“. Dies sei insoweit richtig, als die Interessentengruppe sich die Projektdurchführung auf der Liegenschaft ***10*** vorbehalten wollte. Dies kann ohne Zweifel nicht als unüblich beurteilt werden und aus diesem Grund bleibt für die „Gratis“-Einräumung eines Optionsrechtes überhaupt kein Anwendungsbereich. Ebenso ist die Argumentation, dass einem Fremden eine Leistung unentgeltlich erbracht wurde, wie oben unter der Begründung zu lit. a) ersichtlich, unzutreffend.*

*Die Einräumung des Optionsrechtes habe daher nicht bezweckt, von der ***6*** ***29*** ein Entgelt zu erhalten. Die Interessentengruppe habe die Möglichkeit gehabt, die gesamte Liegenschaft ***6***-9 und ***10*** zu erwerben. Diese Möglichkeit habe sich die Interessentengruppe hinsichtlich der Liegenschaft ***10*** durch Einräumung des Optionsrechts vorbehalten.*

*Unter lit. d) der Begründung führt das Finanzamt aus, dass man sagen könnte, die ***6*** GmbH habe lediglich darauf verzichtet, mit der Veräußerung des Teils ***10*** Gewinne zu erzielen. Dies sei unzutreffend, weil ein Verzicht zunächst ein entsprechendes Recht voraussetzt. Die ***6*** GmbH habe jedoch niemals das Recht gehabt, aus der Veräußerung der Liegenschaft ***10*** Gewinne zu erzielen, weil sich die Interessentengruppe dieses Recht von Anbeginn vorbehalten hatte.*

*Unter lit. d) der Begründung führt das Finanzamt weiter aus, dass vom Zurückbehalten nicht die Rede sein könne, weil der Kaufvertrag am 1.12.2006, der Optionsvertrag hingegen 6 Tage später, am 7.12.2006, abgeschlossen worden sei. Dies sei unschlüssig, weil das Finanzamt wohl kaum davon ausgehen könne, dass in der kurzen Zeit eine Optionsregelung hinsichtlich der Liegenschaft ***10*** konzipiert worden sein könnte. Selbstverständlich sei der Optionsvertrag bei Abschluss des Kaufvertrages unterschriftsreif gewesen, habe jedoch auf Grund von Terminkollisionen nicht gleichzeitig abgeschlossen werden können.*

*In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergebe sich zweifelsfrei, dass die Treugeberin nie ein volles Eigentumsrecht hinsichtlich der Liegenschaft ***10*** erworben habe, sondern von vornherein ein mit dem Optionsrecht der Interessentengruppe belastetes Eigentumsrecht. Die Einräumung des Optionsrechtes sei daher nicht erfolgt, um der Interessentengruppe ein Entgelt zu geben, sondern der Interessentengruppe das vertraglich sicherzustellen, was sie sich von vornherein vorbehalten habe.*

*Das Finanzamt führe in der Begründung zu Beginn der rechtlichen Würdigung und nach lit e) aus, dass bei der Liegenschaft ***10*** offensichtlich um eine „besonders günstige Kaufgelegenheit“ gehandelt habe. Damit projiziere das Finanzamt das Endergebnis aus dem Mai 2008 auf den Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufs und Abschluss des Optionsvertrages. Für die Investorengruppe habe es sich im Jahr 2006 offensichtlich nicht um eine ausreichend günstige Kaufgelegenheit gehandelt, weil es ihr nicht möglich war, eine Finanzierung des Gesamtprojektes zu erlangen. Mangels Realisierungsmöglichkeit könne der Kaufgelegenheit daher auch kein Wert beigemessen werden.*

*Das Finanzamt subsumiere den Tatbestand unter die Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG. Als Leistung komme jedes Verhalten in Betracht, das darauf gerichtet ist, einem Anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Fraglich ist, worin der wirtschaftliche Vorteil des Anderen, also der ***6*** ***29*** gelegen sein soll? In der Bescheidbegründung werde darauf keine Antwort gegeben. Dieser wirtschaftliche Vorteil habe in dem Erwerb der Liegenschaften ***6***-9 zu liegen. Anhaltspunkte, an der Angemessenheit der Kaufpreis für die Liegenschaften zu zweifeln, bestehen allerdings nicht. Mangels eines erkennbaren wirtschaftlichen Vorteils der ***6*** ***29*** könne der Tatbestand des § 29 Z 3 EStG daher nicht erfüllt sein. Die von den einzelnen Personen der Interessentengruppe erbrachten Leistungen seien in nennenswerter Weise und zu marktüblichen Konditionen verrechnet. Auf Grund der Verrechnung aller erbrachter Leistungen zu fremdüblichen Konditionen sei für die Annahme einer weiteren Leistung kein Raum.*

*Das Finanzamt berücksichtige nicht, dass die Option mangels späterer Verwertung ohne Entgelt verfallen hätte können. Wie das Scheitern des Gesamtprojektes zeige, war ein Verfall der Option eine realistische Folge. Die Option als wertmäßig gesicherten Vermögenswert zu bezeichnen, widerspreche daher den tatsächlichen Gegebenheiten. Ein Verfall drohte der Interessentengruppe sogar, als in der Interessentengruppe kein Einvernehmen über die Durchführung des Immobilienprojektes auf der Liegenschaft ***10*** und dessen Finanzierung getroffen werden konnte, sodass die bekannten Inserate geschaltet worden seien.*

*Wenn das Finanzamt die Ansicht vertrete, die Einräumung des Optionsrechtes wäre das Entgelt für eine Leistung an die ***6*** ***29***, dann müsse es sich auch mit der Frage auseinandersetzen, wie diese Leistung zeitgleich bei der Leistungsempfängerin (***6*** ***29***) steuerlich zu berücksichtigen ist. Konsequenterweise wäre bei der Leistungsempfängerin eine Betriebsausgabe anzusetzen bzw würden Anschaffungsnebenkosten vorliegen. Da die Option in weiterer Folge von einem Dritten und zwar der neuen Eigentümerin der ***6*** ***29*** entgeltlich erworben wurde, liegen dann auch bei dieser entsprechende Anschaffungskosten vor. Die vom Finanzamt getroffenen Fiktionen bewirke somit auf Ebene aller Beteiligten ein unplausibles Ergebnis.*

*Unter lit. d) der Begründung führe das Finanzamt aus, dass für die ***6*** ***29*** im Zeitpunkt der Einräumung des Optionsrechts kein Aufwand entstanden sei. Das sei nicht nachvollziehbar, denn die ***6*** ***29*** soll nach Ansicht des Finanzamtes eine Leistung erhalten und eine Gegenleistung gewährt haben. Die Verbindlichkeit aus dem Leistungsbezug soll nach Ansicht des Finanzamtes also durch Einräumung der Option beglichen worden sein. Wenn es bei der Interessentengruppe Einnahmen geben soll, dann müsse es korrespondierend - insbesondere im betrieblichen Bereich - einen Aufwand oder Anschaffungsnebenkosten aus dem Erhalt einer Leistung geben [...].“*

Zuletzt wurde in der Beschwerde die Bewertung des Optionsrecht nach § 10 BewG sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach (unter Anführung diverser Vergleichsobjekte samt Berechnungen) bestritten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** (BVE) vom **11.08.2015** wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2006 und dem dazu ergangenen Wiederaufnahmebescheid als unbegründet abgewiesen. Darin wird u.a. argumentiert, dass die „Gruppe A“ zwar als Kaufinteressent Verhandlungen geführt habe, dass sie aber VOR der Optionseinräumung vom 7.12.2006 NIE das gegenständliche Grundstück besessen oder sonstige vertragliche bzw verwertbare Rechte daran gehabt hätte. Sie habe sich daher weder rechtlich noch tatsächlich irgendetwas „zurückbehalten“ können. Die Ordensschwwestern als bisherige Eigentümer haben mit Kaufvertrag vom 1.12.2006 die gesamte Liegenschaft an die ***6*** ***29*** verkauft, wobei die Übergabe der Grundstücke auf 3 Tranchen vorgesehen war:

EZ ***35*** (***30***) bis spätestens 31.12.2006

21 (***31***) bis spätestens 31.12.2007

EZ ***36*** (***32***) bis spätestens 31.12.2011

Tatsächlich habe die ***25*** GmbH (Gesellschafter ***Bf1***) auch für die GESAMTE Liegenschaft jeweils an die Verkäufer und die Käufer 1,5% Vermittlungsprovision in Rechnung gestellt (an die Käufer, ***31*** GmbH mit Re v. 19.01.2007; an die Verkäufer je nach Übergabe und Auszahlung der anteiligen Kaufpreise mit Re v. 20.02.2007, v. 10.01.2008, und v. 22.8.2008).

Es sei demnach nicht nachvollziehbar, worin das behauptete „Zurückbehalten“ einer Erwerbsmöglichkeit bestanden haben soll. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die „Gruppe A“ das Optionsrecht haben wollte und ihr dieses von den Treugebern der Eigentümer der ***6*** ***29*** - also von der ***5*** - gewährt worden war als Gegenleistung für die besonderen Leistungen iZm dem Kauf der Liegenschaft:

- die Vermittlung der günstigen Kaufgelegenheit
- insbesondere betreffend die Grundstücke ***33*** - an die ***6*** ***29***
- sowie alle Vorbereitungshandlungen für die Verkaufsbereitschaft der Schwestern und die Treuhandtätigkeit

- inklusive der Wahrung des Scheins gegenüber den Schwestern, dass an die „Gruppe A“ verkauft wird.

Dagegen brachte der BF fristgerecht am **16.09.2015** einen **Vorlageantrag** ein. Darin wird auf das Vorbringen in der Beschwerde verwiesen und u.a. ergänzend ausgeführt, dass das Auseinanderklaffen des Zeitpunktes des Abschlusses Kaufvertrag und Abschlusses des Optionsvertrages im Geschäftsverkehr keineswegs unüblich sei und zudem mittels Rangordnungsbeschluss für die Eintragung des Eigentumsrechtes anwaltlich verwahrt war (vgl. Optionsvertrag Punkt 3.3.).

Der Kaufpreis für die einzelnen Liegenschaftspreise seien zudem von der *****Schwestern***** auf Grundlage eines in den Vorjahren selbst beauftragten Gutachtens ermittelt worden; die Liegenschaften EZ *****40***** bis *****41***** seien daher keine „*günstige Kaufgelegenheit*“ gewesen.

Zu den vom Finanzamt vorgebrachten Argumenten hinsichtlich Vertrauensverhältnisses sowie den persönliche Einsatz durch die Interessensgruppe erlaubt sich der BF die Anmerkung, dass diese Leistungen in keinsten Weise eine Gegenleistung in gegenständlicher Höhe rechtfertigen würde.

Am **28.10.2015** legte die belangte Behörde mittels **Vorlageantrag** die Beschwerde dem **Bundesfinanzgericht** zur Entscheidung vor.

*Im Vorverfahren (RV/7105345/2015, RR/7100083/2020) vertrat die belangte Behörde und der (vormals zuständige) Richter des BFG die Ansicht, dass der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 verspätet war und hat das Rechtsmittel wegen Verspätung zurückgewiesen (29.05.2020). Gegen diesen Beschluss erhob der Revisionswerber Revision und hob das BFG mit Beschluss vom **01.07.2020** den angefochtenen Beschluss gemäß § 289 Abs. 1 lit. c BAO auf (Klaglosstellung).*

*Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25.06.2025 wurde der gegenständliche Fall der unbesetzten Gerichtsabteilung 1001 abgenommen und zum Stichtag **01.07.2025** der Gerichtsabteilung 1025 neu zugeteilt.*

Am **31.10.2025** übermittelte das **Bundesfinanzgericht** folgenden Beschluss mit Möglichkeit zu einer Stellungnahme an die belangte Behörde:

*„Im Zuge einer Kontrollmitteilung der belangten Behörde vom 27.11.2012 wurden die weiteren drei Finanzämter, der an diesem Sachverhalt Beteiligten (Ing. *****1*****, Mag. *****2*****, Mag. *****3*****), von den getroffenen Feststellungen in Kenntnis gesetzt.*

Eine Erhebung der Verfahrensstände bei den Beteiligten durch das erkennende Gericht ergab folgendes:

*Das (vormalige) Finanzamt 12/13/14/Purkersdorf ersuchte den bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung (bw FB-BB) folgende Frage zu beantworten: „Das Finanzamt beabsichtigt, die Einräumung des Optionsrechtes im Dezember 2006 als Gegenleistung für die von der „Interessentengruppe“ an die ***7*** erbrachten Leistungen (insbes. Übernahme der Treuhandenschaft) als steuerpflichtige Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG zu besteuern. Es stellt sich daher die Frage nach dem Wert der Leistung (innerer Wert des Optionsrechtes im Jahr 2006)“.*

*Dazu erstattete der Gutachter HR Dr. Manfred ***17*** am 27.11.2016 folgende Stellungnahme:*

1. Kaufpreis im Jahr 2006

Der Kaufpreis für mehrere Grundstücke wurde unter Zugrundelegung eines Verkehrswertgutachtens ermittelt. Die Zuordnung des Kaufpreises auf die einzelnen Liegenschaften erfolgte ebenfalls durch die Feststellungen des Sachverständigen. Ob die KP Zuordnung zum anfragegegenständlichen Grundstück sachgerecht erfolgte, lässt sich nach 10 Jahren und den in der Zwischenzeit durchgeführten baulichen Veränderungen (Sanierung, Umbau) nicht mehr feststellen.

Unterstellt man die Richtigkeit des anteiligen Kaufpreises und akzeptiert man die Differenz zwischen anteiligem Kaufpreis in Höhe von 1,365.000.- und dem Ausübungspreis des Optionsrechtes von 1,530.000.- als Anschaffungskosten inkl. Nebenkosten, so entspricht der Ausübungspreis der Kaufoption durchaus den marktüblichen Verhältnissen bzw. Usancen.

Bildet die Differenz nicht die Anschaffungsnebenkosten ab, sondern wird eine realistisch eingeschätzte Wertsteigerung der Liegenschaft während der Laufzeit des Optionsrechtes (5 Jahre) eingepreist, dann ist dies ebenfalls marktüblich. Für diese Variante spricht auch die von HR Baumgartner an Hand der Indices des Immobilienpreisspiegels vorgenommene Wertsteigerungsberechnung für die Liegenschaft (Rückrechnung auf 2006 ergibt rund 1,372.000.-, dies entspricht in etwa dem Kaufpreis von 1,365.000.-).

Auch eine Kombination aus beiden Ansätzen ist denkbar.

2. Wert des Optionsrechtes im Jahr 2006

Wird der Ausübungspreis des Optionsrechtes reell ermittelt, ist der innere Wert des Rechtes im Zeitpunkt der Einräumung des Rechtes mit Null anzusetzen, weil der Ausübungspreis dem Wert des Objektes bei Einräumung des Rechtes entspricht. In der Unternehmensbilanz sind solche Rechte daher mit 0.- anzusetzen. Ist jedoch der Ausübungspreis bereits bei Einräumung der Kaufoption (eindeutig) unter dem Wert der Liegenschaft vereinbart, würde von vornherein ein Gewinn des Optionsberechtigten feststehen, und die Preisdifferenz den inneren Wert des Rechtes erhöhen.

Der innere Wert des Optionsrechtes kann sich während der Laufzeit verändern, wenn beispielsweise atypische Wertsteigerungen des Objektes während der Laufzeit eintreten und dadurch die Ausübung des Rechtes zum „Schnäppchen“ wird oder die Weiterveräußerung des Optionsrechtes mit Gewinn erfolgen kann. Schlagend wird die Wertänderung des Optionsrechtes jedoch erst im Zeitpunkt der Ausübung oder des (zulässigen) Weiterkaufs.

3. Wert des Optionsrechtes im Jahr 2008

*Ausgehend von den vorstehenden Prämissen und keiner atypischen Wertsteigerung der Liegenschaft in den Jahre 2006 bis 2008 ist der Wert des Optionsrechtes im Zeitpunkt der Weitergabe des Rechtes noch immer Null. Die Erwerberin des Optionsrechtes leistet einen Kaufpreis für das Recht in Höhe des Ausübungspreises. Übt die Erwerberin die Option aus, muss sie den gleichen Betrag nochmals für den Erwerb des Eigentums an der Liegenschaft aufwenden, weshalb der Erwerbspreis mehr als 3 Mio. ausmachen würde. Da eine Wertsteigerung der Liegenschaft auf das Doppelte ihres Wertes in nicht einmal 2 Jahren keinesfalls gegeben ist, muss der Preis für die Übertragung des Optionsrechtes für andere (Gegen)Leistungen erbracht worden sein, zumal die Option von Optionserwerberin nicht ausgeübt wurde (die ***7*** ist Eigentümerin der Liegenschaft über den Optionszeitraum hinaus geblieben) und somit einen verlorenen Aufwand darstellen würde (siehe dazu noch Anmerkung unter 4.).*

4. Sonstige Anmerkungen

*Auf Grund der mir vorliegenden Unterlagen und der Sachverhaltsdarstellung des FA gehe ich unter Punkt 3. davon aus, dass der Betrag in Höhe von 1,530.000.- nur einmal geflossen ist, weil die Option nicht ausgeübt worden ist. Laut Ausführungen der Confida seien insgesamt 3 Mio. bezahlt worden. Es ist zwar denkbar, dass die Option ausgeübt und der Kaufpreis für die Liegenschaft gezahlt wurde, der Eigentümerwechsel jedoch grundbücherlich nicht vollzogen wurde (die ***7*** ist ja weiterhin im GB eingetragen gewesen), weil die Fäden von ***7*** und ***9*** ohnedies bei der ***5*** zusammenlaufen. Falls dem so ist, ändert sich an meiner Beurteilung jedoch nichts, weil dann einer Leistung (Grundstückslieferung) einer eigenen Gegenleistung (Kaufpreis) gegenübersteht, wodurch sich hinsichtlich Bewertung der Option nichts ändert“.*

*Eine in Folge durchgeführte Besprechung des Leiters Einkommensteuer des bundesweiten Fachbereiches (Dr. ***18***) sowie der Fachexperten der involvierten Finanzämter (Mag. ***13***, Mag. ***14***, Mag. ***15*** und Mag. ***16***) vom 7.12.2016 kam zu folgendem Schluss:*

*„Bezugnehmend auf das Gutachten von Dr. ***17*** kommt dem Optionsrecht sowohl 2006 als auch 2008 ein innerer Wert von 0 zu. Dies bedeutet, dass bei Betrachtung der*

Optionseinräumung als Gegenleistung für die erbrachten Treuhandleistungen im Jahr 2006 die Gegenleistung 0 beträgt.

Für das Jahr 2008 bedeutet dies, dass der für den Verzicht auf das Optionsrecht geleisteten Gegenleistung in Höhe von 1,5 Mio. EUR ein Wert von 0 gegenübersteht. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise, kann daher die Gegenleistung nicht für den Verzicht auf das Optionsrecht geleistet worden sein. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die Leistung daher als Gegenleistung für die erbrachten Treuhandleistungen zu werten und das Optionsrecht hat bloß der Sicherung dieser Leistungsbeziehung gedient.

Doch selbst wenn das Entgelt für den Verzicht auf das Optionsrecht geleistet wird (zB um unbelastetes Eigentum zu erhalten) kann nach der neueren Rechtsprechung des VwGH eine sonstige Leistung gem. § 29 Z 3 vorliegen. Nach VwGH stellen Entgelte für den Verzicht auf Optionsrechte nur dann eine einer Veräußerung gleichzuhaltenden Vermögensumschichtung dar, wenn die Option einen Vermögenswert darstellt. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn der Optionsausübungspreis für ein Wirtschaftsgut unter dem Marktwert des betreffenden Wirtschaftsgutes liegt (VwGH 24.2.2016, 2013/13/0012). Entspricht der Ausübungspreis dem Marktwert des Wirtschaftsgutes oder liegt er gar darüber, stellt die Option keinen Vermögenswert dar und das dafür gezahlte Entgelt stellt keinen Ausgleich für einen Vermögensverlust sondern eine Entgelt für die Erbringung eines sonstigen wirtschaftlichen Vorteil dar.

Diese Sichtweise soll auch auf den vorliegenden Sachverhalt angewendet werden. Eine Erfassung 2006 soll daher nicht weiterverfolgt werden. Die für 2008 angedachte Sichtweise soll, soweit nicht Verjährung eingetreten ist, den Stpfl zur Wahrung des Parteiengehörs vorgehalten werden. Als Wiederaufnahmegrund ist aus Sicht des bwFB ESt/KSt das Gutachten über den Wert des Optionsrechtes 2008 als neue Tatsache zu werten“.

*Aufgrund des vorliegenden Gutachtens und der Expertise der Fachexperten kam es bei keinem der weiteren Beteiligten zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens und Vorschreibung der Einkommensteuer **2006**, da der Wert des Optionsrechtes mit Null ermittelt wurde.*

*Bei ***12*** und Mag. ***28*** führte die Kontrollmitteilung und das Gutachten Dr. ***17*** zur Wiederaufnahme des Verfahrens und Vorschreibung der Einkommensteuer im Jahr 2008. Dagegen wurden in beiden Fällen Rechtsmittel eingebracht, die derzeit noch offen bzw. ausgesetzt sind und die Entscheidung im vorliegenden Fall hierzu abgewartet wird. Bei Mag. ***2*** gab es überhaupt keine Vorschreibungen, weder im Jahr 2006 noch im Jahr 2008.“*

Am **15.01.2026** erstattete die belangte Behörde folgende **Stellungnahme**:

„Die „Gruppe A“ hatte 2006 aufgrund ihrer persönlichen Kontakte die Kaufgelegenheit betreffend die Liegenschaft ***GB***, EZ ***37*** ein damaliges ***. Da für die Gruppe A das gesamte Bauprojekt zu groß gewesen wäre, den ***-Schwestern aber die persönliche Werthaltung bzw. Kontakt zu den Käufern wichtig war, hat die „Gruppe A“ treuhändisch für die ***5*** (FN ***FN1***; ***34***/*4***) die ***6*** ***29*** (FN ***FN***) gegründet und mit dieser die Liegenschaft ***GB***, EZ ***37*** gekauft.

Die „Gruppe A“ hat für die Treuhandenschaft kein Geld bekommen, doch wurde ihr dafür ein übertragbares Optionsrecht eingeräumt, wonach sie die Möglichkeit hatten, innerhalb von 5 Jahren (bis 31.12.2011) die EZ ***38*** der Liegenschaft zum Preis von € 1.500.000,- von der ***6*** ***29*** zu kaufen. Die „Gruppe A“ hatte nämlich vor, betreffend diesen kleinen Teil - der im nämlich außerhalb der Schutzzone lag - ein eigenes Projekt zu verwirklichen. Dazu kam es nicht, weil die Schwestern dieses Gebäude bereits früher geräumt und übergeben haben und der „Gruppe A“ am 2.5.2008 das seitens der ***9*** (der ***5*** nahestehende GmbH) das Angebot gemacht wurde, das Optionsrecht um 1.530.000,- zu kaufen. Die „Gruppe A“ hat dieses Angebot am 8.5.2008 angenommen.

Stellungnahme zum Gutachten Dr. Manfred ***17***

Vorweg eine Anmerkung Pkt. I: der Ausübungspreis des Optionsrechts war € 1.500.000,- und nicht € 1.530.000,-. Der Betrag von € 1.530.000,- war dann der Preis für die Abtretung des Optionsrechts.

Weiters ist zu Pkt.4 anzumerken: Wenn die Confida erklärt, es seien insgesamt 3 Mio bezahlt worden, so würde ich das so interpretieren, dass für die EZ ***38*** insgesamt 1.365.000,- samt Nebenkosten + 1.530.000,- für das Optionsrecht - also insgesamt ca 3 Mio - bezahlt wurden. Das Gutachten von Dr. ***17*** geht davon aus, dass der Ausübungspreis des Optionsrechts reell ermittelt wurde und daher der innere Wert des Rechtes im Zeitpunkt der Einräumung mit 0,- anzusetzen sei.

Dabei wird aber nur der Anschaffungspreis der EZ ***38*** in Relation zum Ausübungspreis betrachtet. Unbeachtet bleibt hingegen, dass der Wert des Grundstücks ***21*****35*** wegen dem bestehenden Gebäude zwar höher geschätzt wurde (1.394,49 €/m²), dass jedoch das Gebäude auf ***21*** ***35*** für die geplanten Zwecke (Schaffung von Eigentumswohnungen unter Berücksichtigung der Schutzzone) wesentlich aufwändiger zu sanieren und umzugestalten war als die ***33***, wo bei niedrigeren Anschaffungskosten für das Grundstück in Höhe von € 1.033,31 €/m² ein einfacher Abriss samt effizientem Neubau möglich war. Im Gutachten wird selbst ausgeführt, dass sich im Jahr 2016 - zehn Jahre nach dem Kauf- nicht mehr feststellen lasse, ob die KP-Zuordnung zum anfragegegenständlichen Grundstück sachergerecht erfolgte.

Stellungnahme zum Besprechungsprotokoll Dr. ***18***

[...] Dieser Sichtweise stimme ich nicht zu und begründe dies wie folgt:

*1. Meines Erachtens ist der innere Zusammenhang zwischen erbrachter Treuhandleistung und Einräumung des Optionsrechtes nur in 2006 gegeben. Auch Frau ***2.1.*** hat dies im Protokoll vom 22.11.2012 ausdrücklich angegeben.*

*2. Die Lage des Grundstücks des ehemaligen *** - in der Nähe von ***, ***, aber auch *** *** - ist perfekt.*

*3. Von der gesamten Liegenschaft, die von der ***Schwestern*** verkauft wurde, war nur ein Teil - nämlich jener der EZ ***40*** - NICHT im Bereich einer Schutzzone. Daher konnte nur in diesem Teil ein Abriss und Neubau - ohne weitreichende Beschränkungen betreffend das äußere Erscheinungsbild - erfolgen.*

Das bringt folgende Vorteile:

- gegenüber einer Sanierung von Alt-Immobilien sind die Kosten eines Neubaus besser zu kalkulieren

- eine effiziente Raumnutzung und Planung der Wohnungen ist möglich

- aktuelle Bauvorschriften, Heizungssysteme, Lifte, Leitungen, Wärmedämmung etc sind kostengünstiger umzusetzen.

*- durch niedrigere Raumhöhe sind mehr Stockwerke möglich. Nicht umsonst wurden in Wien bereits viele Altbau-Häuser abgerissen und durch Neubauten ersetzt. Eine Internet-Recherche ergibt, dass die Sanierung von Altbauten - je nachdem, wieviel zu tun ist - oft die Kosten eines Neubaus übersteigen. Im vorliegenden Fall ist ersichtlich, dass im Bauteil ***6***-9 jedenfalls das Dach neu gemacht und ausgebaut wurde. Nachdem es sich zuvor um ein *** gehandelt hat, das ca 1904-1920-iger Jahre gebaut wurde, ist davon auszugehen, dass auch umfangreiche Investitionen in neue Leitungen, Schaffung von neuen Wohneinheiten samt sanitären Einrichtungen, Heizungssystem und Wärmedämmung etc zu tätigen waren.*

*4. Während also die Grundstücke ***21*** ***35*** (jetzt im Grundbuch zusammengelegt unter der EZ ***35***) mit einer Grundfläche von 3685m² mit den sanierungsbedürftigen Gebäuden zusammen € 5.135.000,- (also 1.394,49 €/m²) kosteten, betrug der der Preis für ***33*** (jetzt im Grundbuch zusammengelegt unter der EZ ***41***) mit einer Grundfläche von 1321m² nur € 1.365.000,- (also 1.033,31 €/m²). Der Teil EZ ***41*** war also nicht nur günstiger in der Anschaffung, sondern er bot auch die Gelegenheit, durch den kostengünstigeren Abriss samt Neubau beim Verkauf der Eigentumswohnungen eine höhere Rendite zu erzielen.*

*5. Aus der Firmenbuchbilanz der ***6*** ***29*** (FN ***FN***) ist ersichtlich, dass im Jahr 2012 alle Wohnungen der gesamten Liegenschaft ***GB*** verkauft waren und ein Gewinn von ca 2,2 Mio ausgewiesen war. Die ausführlichen Bilanzen der ***6*** ***29***, aus denen ein Aufschlüsselung der beiden Liegenschaften EZ ***35*** und EZ ***41*** ersichtlich wäre, liegt leider nicht vor.*

*6. Aus einem Preisvergleich von jeweils 5 Verkäufen der (nunmehrigen) EZ ***35*** und der (nunmehrigen) EZ ***41*** im Jahr 2009 ist ersichtlich, dass die Wohnungen in der EZ*

35 durchschnittlich mit ca 3.324,-/m² verkauft wurden, während die Wohnungen der EZ ***41*** durchschnittlich mit ca 3.639,-/m² verkauft wurden. (Ausgewählt wurden dabei nur Verkäufe von Wohnungen, die - wie die meisten Wohnungen - eine Freifläche haben, wobei Balkone und Terrassen mit jeweils der 1/2 Größe berücksichtigt wurden und der Garten gar nicht in die Berechnung einbezogen wurde. Die Verkäufe stammten aus dem Zeitraum 20.02.2009 bis 23.12.2009. Bei Bedarf können die entsprechenden Kaufverträge bzw. die Berechnung vorgelegt werden.)

7. Kurz gesagt: -> das Grundstück EZ ***38*** war pro m² deutlich billiger als das Grundstück ***21*** ***35*** UND-> auf der EZ ***40*** war durch Abriss und Neubau beim Verkauf der Wohnungen eine höhere Rendite erzielbar.

Aus all diesen Gründen ist es für die ho Dienststelle klar, dass die Option bereits zum Zeitpunkt der Einräumung werthaltig war. Da der Wohnimmobilienindex für Wien der ÖNB von 2006 bis 2008 eine Wertsteigerung von 113 auf 125 ausweist, erscheint der bereits vorgenommene Abschlag von 10% auf den anteilig erhaltenen Optionspreis angemessen.“

Am **26.01.2026** leitete das BFG den Vorhalt sowie die Stellungnahme der belangten Behörde zur Wahrung des **Parteiengehörs** an die steuerliche Vertretung des BF weiter.

In der am **24.03.2026** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** erstatteten die Parteien umfassendes Vorbringen zur Bewertung des Optionsrechtes sowie zur baulichen Beschaffenheit der Grundstücke/Neu- und Altbauten. Von Seiten des BF wurde die wirtschaftliche Zielsetzung des Projektes, der Ablauf der Überlegungen sowie die gewählte Vertragsgestaltung chronologisch geschildert. Zur Finanzierung des Projektes wurde bekannt gegeben, dass die Zahlung in Tranchen vorgesehen war und es eine hinterlegte Bankgarantie für die ganze Summe gegeben habe. Angedacht sei gewesen, dass Mag. ***2.1.*** für die Kosten der ***10*** aufkommen werde. Die belangte Behörde wiederholte großteils das bereits umfassend dargestellte Vorbringen zum Thema besonders *günstige Kaufgelegenheit* und den damit zusammenhängenden Umstand, dass das streitverfangene Objekt im Vergleich zu den anderen Grundstücksanteilen billiger erworben wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen sowie der Ergebnisse der mündlichen Verhandlung folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der BF, Immobilienentwicklung und -makler, hatte Kontakte zu Vertreterinnen des Ordens „***Schwestern***“. Diese beabsichtigten im Jahr 2006 eine große Liegenschaft in ***GB*** zu veräußern und führten diesbezüglich Gespräche mit dem BF.

Herr ***BF*** stellte gemeinsam mit Ing. ***1*** (Architekt), Mag. ***2*** (Finanzierung) und Mag. ***3*** (Rechtsanwalt) – „Gruppe A“ – Überlegungen an, die Liegenschaft zu erwerben und darauf exklusive Wohnungen zu errichten. Eine Machbarkeitsstudie wurde erstellt und Verkaufsgespräche geführt. Die Schwestern waren bereit, die Liegenschaft nur an die „Gruppe A“ zu veräußern.

Dann scheiterte jedoch die Finanzierung des Projektes, da Frau Mag. ***2.1.*** nicht bereit war, das gesamte finanzielle Risiko allein zu tragen.

In weiterer Folge wurden von der „Gruppe A“ neue Investoren gesucht und in der „Gruppe ***4***“, die hinter der ***5*** stehen, gefunden. Die Fa. ***5***, FN ***FN1***, ist eine Firma im Geschäftszweig „Beteiligung an Unternehmen“. Die Geschäftsführer waren Ing. und Mag. ***4***, Mag. ***3*** und ***19***.

Die „Gruppe A“ hat am 20.11.2006 die Treuhandenschaft für die neu errichtete „***6*** ***29***“ (Mag. ***2***, Ing. ***1***, ***Bf1*** à € 13.860,-, Rechtsanwalt Mag. ***28*** à € 420,-) übernommen. Treugeber war die ***5***.

Die „Gruppe A“ ist den Schwestern gegenüber - in der nunmehrigen Gesellschaftsform als „***7***“ weiterhin als Käufer der großen Liegenschaft in ***GB*** aufgetreten und hat schließlich für die „***7***“ am 1.12.2006 den Kaufvertrag über die gesamte Liegenschaft abgeschlossen (***GB*** EZ ***35*** (ursprünglich ***21*** und EZ ***35***)) und EZ ***41*** (ursprünglich ***23***).

Laut Kaufvertrag waren die Objekte ***21***, EZ ***35***, ***23*** in insgesamt 3 Abschnitten zu übergeben: ***21*** bis 31.12.2006, EZ ***35*** bis 31.12.2007 und ***23*** bis 31.12.2011.

Der Kaufpreis für das Kaufobjekt EZ ***35***, ***GB*** mit der Liegenschaftsadresse ***39***, Phase 1, betrug EUR 1.449.500,- für ***21***, ***GB*** mit der Liegenschaftsadresse ***22***, Phase 2, EUR 3.685.500,- und für die hier verfahrensgegenständliche ***23***, beide ***GB*** mit der Liegenschaftsadresse ***24***, Phase 3, EUR 1.365.000,-.

Mit Optionsvertrag vom 7.12.2006 räumte die „***7***“ der „Gruppe A“ ein übertragbares Optionsrecht auf den Kauf eines kleineren Teils der Liegenschaft in ***GB*** (nämlich: Liegenschaften EZ ***8*** um den Preis von EUR 1.500.000,- (das entspricht den Anschaffungskosten + Nebenkosten der „***7***“) bis zum 31.12.2011 ein.

Gem. Punkt 3.3. des Optionsvertrages verpflichtete sich die Optionsgeberin zur Absicherung der Optionsnehmer durch anzumerkende Rangordnungen für die beabsichtigte Veräußerung. Die Optionsgeberin war demnach verpflichtet, die vertragsgegenständlichen Liegenschaften über den Lauf des Optionszeitraumes durch erstrangige Veräußerungsrangordnungen zu sichern.

2008 wurde seitens der Verkäuferin zugestimmt, dass die Übergabe des letzten Teils der Liegenschaften früher als bislang vereinbart, nämlich bereits 2008, erfolgt.

Am 2.05.2008 stellte die ***9*** (dahinter steht ebenfalls die „Gruppe ***4***“) an die „Gruppe A“ ein Angebot für den Verkauf des Optionsrechts iHv EUR 1.530.000,-, welches von diesen angenommen wurde. Die Aufteilung der Zahlung erfolgte wie folgt: ***Bf1***, Ing. ***1***, Mag. ***2*** je 29%, Mag. ***28*** 13%. Der BF erhielt demnach EUR 449.988,-.

Am 10.05.2008 wurden die treuhändisch gehaltenen Anteile an der ***6*** ***29*** an den Treugeber ***5*** abgetreten und die natürlichen Personen ***27*** als Gesellschafter der ***6*** GmbH im Firmenbuch gelöscht.

Die ***6*** ***29*** blieb im Grundbuch unverändert Eigentümer der Liegenschaft.

Am 20.05.2008 schied die ***5*** aus der ***6*** ***29*** aus; neue Gesellschafter/Eigentümer wurden die ***9*** sowie die ***26*** GmbH.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt, den Vorbringen des BF und der von ihm vorgelegten Unterlagen sowie den Feststellungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung. Die Feststellungen zum Inhalt des Optionsvertrags vom 7.12.2006 sowie dem Kaufanbot der ***9*** an die Optionsnehmer der „Gruppe A“ vom 2.05.2008 sind ebendiesen Dokumenten zu entnehmen. Die Daten zu den involvierten Firmen wurden den entsprechenden Firmenauszügen, die Eigentumsverhältnisse am streitverfangenen Liegenschaftsobjekt dem Grundbuch entnommen. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen. Im Übrigen ist der festgestellte Sachverhalt unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

In Streit steht die *Rechtsfrage*, wie die *Einräumung* des übertragbaren Optionsrechtes auf den Kauf eines Teils der Liegenschaft EZ ***8***, ***GB*** um den Preis von EUR 1.500.000,- bis zum 31.12.2011 *im Jahr 2006* abgabenrechtlich zu würdigen ist, ob das Optionsrecht eine Gegenleistung für die Verschaffung einer günstigen Kaufgelegenheit darstellt und als sonstige

Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 in die Abgabenbemessungsgrundlage für die Einkommensteuerermittlung 2006 einzubeziehen ist.

Rechtsgrundlagen

§ 29 Z 3 EStG

Sonstige Einkünfte sind nur:

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).

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19 EStG

(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. [...]

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

§ 21 BAO

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Freie Beweiswürdigung

§ 167 BAO

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 Abs 1 lit b BAO

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**Wirtschaftliche Betrachtungsweise**

Im Einkommensteuerverfahren gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit des wahren wirtschaftlichen Gehalts. Er ist zentral für die steuerliche Beurteilung von Sachverhalten und dient dazu, Gestaltungen nach ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Wirkung und nicht bloß nach der äußeren (zivilrechtlichen) Form zu erfassen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs 1 BAO dient der Auslegung, sie ist ein Element der teleologischen Interpretation (hA, zB *Gassner*, Interpretation, insbesondere 120 ff; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO, § 21 Rz 1; aM zB *Ellinger*, ÖStZ 1975, 202; *Schimetschek*, FJ 1978, 85; *Ritz/Koran*, BAO8 § 21 BAO Rz 6). Der Grundsatz soll sicherstellen, dass

- Steuern nach der wirtschaftlichen Realität erhoben werden,
- Missbrauch von rechtlichen Gestaltungen verhindert wird,
- rein formale oder künstliche Konstruktionen nicht zu steuerlichen Vorteilen führen.

Demnach ist die Abgabenbehörde angehalten, den Gesamtzusammenhang eines Sachverhalts zu betrachten und hat dabei folgende Parameter zu überprüfen:

tatsächliche Durchführung (nicht nur Vertragstext)

wirtschaftliche Zielsetzung der Beteiligten

Risiko- und Chancenverteilung

Zahlungsflüsse

Dauer und Regelmäßigkeit

Fremdvergleich (insb. bei nahen Angehörigen).

Optionsvertrag vom 07.12.2006

Mit Optionsvertrag vom 7.12.2006 räumte die „***7***“ der „Gruppe A“ ein übertragbares Optionsrecht auf den Kauf eines kleineren Teils der Liegenschaft in ***GB*** um den Preis von EUR 1.500.000,- (das entspricht den Anschaffungskosten + Nebenkosten der „***7***“) bis zum 31.12.2011 ein.

Grundsätzlich wird unter einer Option ein Vertrag verstanden, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Sie verleiht dem Berechtigten ein Gestaltungsrecht, nämlich durch einseitige Erklärung eine Veränderung der bestehenden Rechtsverhältnisse herbeizuführen (vgl. *Koziol-Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band I, 6. Auflage, S. 36).

Die bloße Einräumung eines übertragbaren Optionsrechts auf den Erwerb einer Liegenschaft im Zeitpunkt der Einräumung stellt grundsätzlich noch keine steuerpflichtigen Einkünfte dar, sofern dafür kein Entgelt gezahlt wird und kein besonderer Leistungsaustausch vorliegt. Die Übertragbarkeit allein ändert an der steuerlichen Beurteilung nichts.

Ein Optionsrecht kann – je nach Ausgestaltung – nur unter § 29 Z 3 EStG 1988 („*sonstige Einkünfte*“) fallen, wenn es als Entgelt für die Verschaffung einer günstigen Kaufgelegenheit oder als Entgelt für eine sonstige Leistung qualifiziert wird. Voraussetzung hierfür ist jedoch ein Leistungsaustausch gegen Entgelt.

Der äußerst knappe Vertragsgegenstand (s. *Pkt. 2.1. Optionsvertrag vom 7.12.2006*) bedarf für Zwecke der einkommensteuerrechtlichen Würdigung einer teleologischen Interpretation auf Basis des wahren wirtschaftlichen Gehalts.

Eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG kann in einem Tun, einem Dulden oder Unterlassen bestehen. Eine Leistung im Sinne dieser Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. zB VwGH vom 3.5.2021, Ra 2019/13/0124, 20.10.2010, 2007/13/0059).

Der Begriff „*Leistung*“ wird im Gesetz nicht definiert. Eine Begriffsbestimmung lässt sich jedoch aus den beiden im Gesetz angeführten Beispielen herleiten. Voraussetzung für die Steuerpflicht gemäß § 29 Z 3 EStG ist, dass ein Verhalten vorliegt, das einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft (ausgenommen die Veräußerung von Vermögensgegenständen zB VwGH 30.4.2015, 2012/15/0182), sodass es zu einem Leistungsaustausch kommt. Ein angemessenes Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist dabei nicht erforderlich. Der Tatbestand der Leistung kann auch bei einmaligen Zahlungen erfüllt sein, es ist weder Nachhaltigkeit noch Regelmäßigkeit erforderlich.

Unter § 29 Z 3 EStG fallen im Wesentlichen nur die Einkünfte aus Tätigkeiten, die gelegentlich oder zufällig erfolgen, und die Vermietung von beweglichen Gegenständen, soweit die anderen Einkünfte nicht Vorrang haben. Bei Auslegung des Begriffes Leistung ist von der Bedeutung auszugehen, die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Worte Leistung verbindet. In diesem Sinne kann an sich jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung bezeichnet werden (VwGH 4. 12. 1953, 1336/51; VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0072). Auch Unterlassungen, Duldungen und Verzichte

können Leistungen darstellen (*Reither in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 29 (Stand 1.4.2019, rdb.at))

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 zählen zu den sonstigen Einkünften 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 leg. cit.) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 leg. cit. gehören.

Das Finanzamt geht davon aus, dass die Einräumung des Optionsrechts an den BF (sowie den anderen Treuhändern/„Gruppe A“) wie ein Tausch zu behandeln sei. Das eingeräumte Optionsrecht eröffne der „Gruppe A“ einerseits die Möglichkeit, einen Teil des Projektes doch selbst zu verwirklichen, andererseits stelle es auch für sich einen Wert dar, da das Optionsrecht übertragbar sei und daher - wegen des günstigen Preises und im Hinblick auf steigende Immobilienpreise - auch an Dritte verkauft werden könne. Das Optionsrecht stelle ein Entgelt dar für: Die Vermittlung der Kaufgelegenheit an die Treugeber ***5*** (beinhaltet auch alle Vorbereitungshandlungen für die Verkaufsbereitschaft der Schwestern sowie Machbarkeitsstudien sowie die Treuhandltätigkeit - inklusive der Wahrung des Scheins gegenüber den Schwestern, dass an die „Gruppe A“ verkauft wird).

Seitens des BF wird bestritten, dass in der unentgeltlichen Einräumung des Optionsrechtes auf den Erwerb des Liegenschaftsteiles ***10***, eine Gegenleistung für die Vermittlung der günstigen Kaufgelegenheit und die Treuhandltätigkeit für die ***5*** zu sehen ist. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergäbe sich, dass die ***6*** ***29*** kein volles Eigentumsrecht am Liegenschaftsteil ***20***3 erworben habe, sondern das mit dem Optionsrecht der „Interessengruppe“ belastete Eigentum. Die Einräumung der Option erfolgte lt. BF daher nicht, um der „Interessengruppe“ ein Entgelt zu geben, sondern um der „Interessengruppe“ „vertraglich sicherzustellen, was sie sich von vornherein vorbehalten hat“ (Eigendurchführung des Bauprojektes hinsichtlich dieses Gebäudeteiles).

Hinsichtlich des (s. oben) festgestellten **Sachverhaltes** liegen nach Ansicht des BFG im Grunde keine (wesentlichen) Meinungsverschiedenheiten vor; von beiden Vertragsseiten war ausgemacht, dass die „Gruppe A“ als Treuhänder der ***6*** ***29*** des Treugebers, der ***5***, gegenüber der ***Schwestern*** als Erwerber auftritt und den Kauf der gesamten Liegenschaft abwickelt. Aufgrund persönlicher Voraussetzungen war der Erwerb nur durch die „Gruppe A“ möglich. Von Anfang an, dh bereits vor Unterzeichnung des Kaufvertrages der Liegenschaften am 1.12.2006, war dabei auch klar vereinbart, dass der „Gruppe A“ die Möglichkeit eingeräumt wird, zu einem späteren Zeitpunkt (aber spätestens bis zur vereinbarten Übergabe des streitverfangenen Liegenschaftsteiles durch die Verkäuferinnen) die ***10*** um den Fixpreis von EUR 1.500.000,- zu erwerben. Sechs Tage nach dem Kauf wurde hierzu ein sog. *Optionsvertrag* unterzeichnet. Das zeitliche Auseinanderklaffen zwischen der Unterzeichnung des Liegenschaftskaufes (1.12.2006) und der Unterzeichnung des

Optionsvertrages (am 7.12.2006) erachtet das BFG in freier Beweiswürdigung als nicht schädlich (iSv unglaublich oder gar als sog. *Missbrauch von Gestaltungsformen* iSd § 22 BAO) und auch nicht unüblich im Geschäftsverkehr. Umgekehrt widerspräche es jeglicher Lebenserfahrung, dass man den Vertragsparteien bei einem derartig großen und umfangreichen Projekt unterstellt, die Idee mit Optionsvertrag erst *nach* der Vertragsunterzeichnung am 1.12.2006 gehabt zu haben. Der Argumentation des Finanzamtes, wonach es im Geschäftsleben üblich sei, zusammenhängende Verträge gleichzeitig abzuschließen, dann gäbe es auch keine Probleme mit Terminkollisionen, kann daher nicht gefolgt werden. Das BFG geht nicht davon aus, dass die belangte Behörde den Sachverhalt anders gewürdigt (und besteuert) hätte, wenn der Optionsvertrag zeitgleich mit dem Kaufvertrag geschlossen worden wäre. Wenn die belangte Behörde weiter argumentiert, dass es aber durchaus einer gewissen Logik entspräche, eine als „*Entgelt*“ gedachte Optionseinräumung erst nach der erfolgten Gegenleistung (erfolgreicher Liegenschafts Kauf) abzuschließen, macht es für das BFG auch in dieser Denkvariante keinen Unterschied, wenn man beide Verträge an einem Tag abgeschlossen hätte; nach erfolgreichem und fixiertem Liegenschafts Kauf hätte man auch am selben Tag den Vertrag für die Optionseinräumung bzw. lt. Finanzamt den Vertrag hinsichtlich Entgelt für die Vermittlung der günstigen Kaufgelegenheit, schließen können. Nicht zuletzt wurde auf diesen Umstand durch Absicherung der Rangordnung im Grundbuch Bedacht genommen (s. 3.3. Optionsvertrag vom 7.12.2006). Auch in der mündlichen Verhandlung wurde dieser Streitpunkt durch Erläuterung der steuerlichen Vertretung in einer für den Senat nachvollziehbaren Argumentation klargestellt.

Im *Zwischenergebnis* wird daher festgehalten, dass nach erfolgtem Liegenschafts Kauf ein Optionsvertrag geschlossen wurde. Strittig ist, wie der Inhalt des Optionsvertrages abgabenrechtlich zu würdigen ist. Das BFG überprüft in weiterer Folge die wirtschaftliche Zielsetzung der Vertragsparteien, nämlich ob die Einräumung des befristeten Rechtes auf den Erwerb der Liegenschaft im Rahmen des Optionsvertrages als Absicherung der „*Interessentengruppe*“ für die Eigendurchführung des Bauprojektes auf diesem Liegenschaftsteil anzusehen ist, oder ob die vereinbarten EUR 1,5 Mio als Entgelt für div. andere erbrachte Leistungen zu sehen sind.

Wert der Liegenschaft

Im ersten Schritt ist dabei der Wert bzw. die Angemessenheit des Wertes der Liegenschaft zu überprüfen: Der auf die Liegenschaft ***20***3 entfallende Kaufpreisanteil betrug laut Kaufvertrag im Jahr 2006 EUR 1.365.000,-. Der „*Interessentengruppe*“ wurde im Optionsvertrag das Recht eingeräumt, diesen Liegenschaftsteil um EUR 1,5 Mio. erwerben zu können.

Ausgehend vom Immobilienpreisspiegel ergibt sich für den Zeitraum Dezember 2006 (Einräumung des Optionsrechtes) bis Mai 2008 (Veräußerung des Optionsrechtes) eine Preissteigerung von 10,8% (*Quelle*: Wohnimmobilienpreisindex, OeNB, Neue Eigentumswohn.,

[https://www.oenb.at/isawebstat/stabfrage/createReport;jsessionid=31A53C446E092AE7AC3898090AE1547B?lang=DE&original=false&report=6.6\).](https://www.oenb.at/isawebstat/stabfrage/createReport;jsessionid=31A53C446E092AE7AC3898090AE1547B?lang=DE&original=false&report=6.6))

Wohnimmobilienpreisindex

	Österreich	Wien				
	Gesamt ¹	Gesamt	Einfamilien- häuser	Eigentumswohnungen		
				Gesamt	Neue	Gebrauchte
Index 2000 = 100						
2006	109,0	113,4	110,7	113,6	115,4	113,3
2007	114,1	119,2	125,9	118,7	114,1	119,5
2008	115,4	125,5	142,2	124,2	124,8	124,1

Davon ausgehend entspricht der Ausübungspreis der Option (EUR 1,5 Mio.) dem Wert der Liegenschaft im Mai 2008. Das Optionsrecht besitzt daher bei Veräußerung im Mai 2008 keinen "inneren Wert" (dieser wäre nur gegeben, wenn der Ausübungspreis (eindeutig) unter dem Wert der Liegenschaft gelegen wäre). Diese Rechtsauffassung deckt sich auch mit der „Stellungnahme Dr. ***17*** zur Anfrage des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf, betreffend die Bewertung eines Optionsrechtes auf Erwerb einer Liegenschaft“ vom 27.11.2016:

„Der bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung (bw FB-BB) wurde ersucht folgende Frage zu beantworten: Das Finanzamt beabsichtigt, die Einräumung des Optionsrechtes im Dezember 2006 als Gegenleistung für die von der „Interessentengruppe“ an die ***7*** erbrachten Leistungen (insbes. Übernahme der Treuhandschaft) als steuerpflichtige Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG zu besteuern. Es stellt sich daher die Frage nach dem Wert der Leistung (innerer Wert des Optionsrechtes im Jahr 2006).

[Wiedergabe Sachverhalt] Wie Herr HR Dr. ***17*** in seiner Stellungnahme ausführt, stellte das Optionsrecht für sich keinen Wert dar und muss die Zahlung für andere Leistungen erfolgt sein.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist daher anzunehmen, dass es sich bei der vertraglichen Vereinbarung unter dem Titel Optionsrecht um eine Art Sicherungsgeschäft für Ansprüche der Treuhänder an den Treugeber gehandelt hat.

Berechnung des Wertes der Liegenschaft unter Berücksichtigung der Wertsteigerungen vom Erwerb bis zum Verkauf des Optionsrechtes, Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder Informationen zur Handhabung des Immobilienpreisspiegels; Die Studie reflektiert nicht die erzielbaren Preise, bezogen auf das Einzelobjekt, sondern zeigt als Marktstudie einen statistisch errechneten Durchschnittswert, der im Vorjahr erzielten Immobilienpreise.

Die in den Tabellen aufscheinenden Durchschnittspreise sind jeweils der Durchschnitt der in der Erhebung ermittelten Einzelpreise; es wurde jeweils das arithmetische Mittel errechnet. In der Praxis können natürlich auch höhere und niedrigere Preise für ein Einzelobjekt erzielt werden. Extremwerte wurden bei der Auswertung der Erhebungen ausgeschieden. Wertsteigerung in % lt IPS. (erzielte Preise des Vorjahrs!)

Wertsteigerung in % lt IPS. (erzielte Preise des Vorjahrs!)		2006	2007	2008	2009
sehr guter Wohnwert	Erstbezug ETW	3,00	10,99	5,94	10,42

Kaufvertragsdatum	01.12.2006		Verkauf Option bis 12.05.2008	
Preissteigerung	2006 (im IPS 2007)	2007 (im IPS 2008)	2008 (im IPS 2009)	
Anteil	1/12	12/12	4/12	
Erstbezug ETW	0,92	5,94	3,47	10,33

Bei einem Kaufpreis von € 1.530.000 ergibt dies abzüglich einer Preissteigerung von 10,33% (Zeitraum von 17 Monaten) den Wert von € 1.371.951 zum Stichtag 1.12.2006. [Anführung entsprechender VwGH Judikatur: VwGH 1246/68 vom 8.1.1970, VwGH 2009/15/0115 vom 24.11.2011, VwGH vom 18. Februar 1983, Zl. 81/17/0005...]“.

Stellungnahme Dr. *17*** vom 27.11.2016**

„1. Kaufpreis im Jahr 2006

Der Kaufpreis für mehrere Grundstücke wurde unter Zugrundelegung eines Verkehrswertgutachtens ermittelt. Die Zuordnung des Kaufpreises auf die einzelnen Liegenschaften erfolgte ebenfalls durch die Feststellungen des Sachverständigen. Ob die KP-Zuordnung zum anfragegegenständlichen Grundstück sachgerecht erfolgte, lässt sich nach 10 Jahren und den in der Zwischenzeit durchgeführten baulichen Veränderungen (Sanierung, Umbau) nicht mehr feststellen.

Unterstellt man die Richtigkeit des anteiligen Kaufpreises und akzeptiert man die Differenz zwischen anteiligem Kaufpreis in Höhe von 1,365.000.- und dem Ausübungspreis des Optionsrechtes von 1,530.000.- als Anschaffungskosten inkl. Nebenkosten, so entspricht der Ausübungspreis der Kaufoption durchaus den marktüblichen Verhältnissen bzw. Usancen.

Bildet die Differenz nicht die Anschaffungsnebenkosten ab, sondern wird eine realistisch eingeschätzte Wertsteigerung der Liegenschaft während der Laufzeit des Optionsrechtes (5 Jahre) eingepreist, dann ist dies ebenfalls marktüblich. Für diese Variante spricht auch die von HR Baumgartner an Hand der Indices des Immobilienpreisspiegels vorgenommene Wertsteigerungsberechnung für die Liegenschaft (Rückrechnung auf 2006 ergibt rund 1,372.000.-, dies entspricht in etwa dem Kaufpreis von 1,365.000.-). Auch eine Kombination aus beiden Ansätzen ist denkbar“.

Bewertung des Optionsrechtes

Wesentlich ist, ob der Optionsausübungspreis für ein Wirtschaftsgut unter dem Marktwert liegt. Liegt der Wert eines Gesellschaftsanteils zum Zeitpunkt der "Abtretung" über dem Nominalwert, stellt die Option einen Vermögenswert dar (vgl. VwGH, 28.5.2009, 2007/15/0200). In diesem Fall kann eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung vorliegen.

Auch zum Thema Bewertung des Optionsrechtes liegt eine Stellungnahme des *Bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung*, Dr. ***17*** vor (27.11.2016), welche der erkennende Senat der Entscheidung zugrunde legt:

„2. Wert des Optionsrechtes im Jahr 2006

Wird der Ausübungspreis des Optionsrechtes reell ermittelt, ist der innere Wert des Rechtes im Zeitpunkt der Einräumung des Rechtes mit Null anzusetzen, weil der Ausübungspreis dem Wert des Objektes bei Einräumung des Rechtes entspricht. In der Unternehmensbilanz sind solche Rechte daher mit 0.- anzusetzen. Ist jedoch der Ausübungspreis bereits bei Einräumung der Kaufoption (eindeutig) unter dem Wert der Liegenschaft vereinbart, würde von vorn herein ein Gewinn des Optionsberechtigten feststehen, und die Preisdifferenz den inneren Wert des Rechtes erhöhen.

Der innere Wert des Optionsrechtes kann sich während der Laufzeit verändern, wenn beispielsweise atypische Wertsteigerungen des Objektes während der Laufzeit eintreten und dadurch die Ausübung des Rechtes zum „Schnäppchen“ wird oder die Weiterveräußerung des Optionsrechtes mit Gewinn erfolgen kann. Schlagend wird die Wertänderung des Optionsrechtes jedoch erst im Zeitpunkt der Ausübung oder des (zulässigen) Weiterkaufs.

3. Wert des Optionsrechtes im Jahr 2008

*Ausgehend von den vorstehenden Prämissen und keiner atypischen Wertsteigerung der Liegenschaft in den Jahren 2006 bis 2008 ist der Wert des Optionsrechtes im Zeitpunkt der Weitergabe des Rechtes noch immer Null. Die Erwerberin des Optionsrechtes leistet einen Kaufpreis für das Recht in Höhe des Ausübungspreises. Übt die Erwerberin die Option aus, muss sie den gleichen Betrag nochmals für den Erwerb des Eigentums an der Liegenschaft aufwenden, weshalb der Erwerbspreis mehr als 3 Mio. ausmachen würde. Da eine Wertsteigerung der Liegenschaft auf das Doppelte ihres Wertes in nicht einmal 2 Jahren keinesfalls gegeben ist, muss der Preis für die Übertragung des Optionsrechtes für andere (Gegen)Leistungen erbracht worden sein, zumal die Option von Optionserwerberin nicht ausgeübt wurde (die ***7*** ist Eigentümerin der Liegenschaft über den Optionszeitraum hinaus geblieben) und somit einen verlorenen Aufwand darstellen würde (siehe dazu noch Anmerkung unter 4.)“.*

Dem Optionsrecht kommt demnach sowohl 2006 als auch 2008 ein innerer Wert von Null zu. Dies bedeutet, dass bei Betrachtung der Optionseinräumung als Gegenleistung für die erbrachten Treuhandleistungen im Jahr 2006 die Gegenleistung 0 beträgt.

Wenn nun die belangte Behörde der Besteuerung die Werthaltigkeit der Option im Jahr 2006, dem Jahr der Einräumung der Option, zugrunde legt (zuletzt in ihrer Eingabe vom 15.01.2026 und in der mündlichen Verhandlung), so ist dies in mehrfacher Hinsicht verfehlt:

Für die Beurteilung der Frage, ob der Option ein Wert beizumessen sei, kommt es auf den Zeitpunkt der Optionseinräumung eben nicht an. Maßgeblich sei vielmehr, ob die Option im Zeitpunkt des "Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes" werthaltig gewesen sei (vgl. dazu VwGH 24.2.2016, 2013/13/0012).

Zu Recht bemängelt der BF daher in seiner Beschwerde, dass das Finanzamt mit der Einkünfteerfassung im Jahr 2006 das Endergebnis aus dem Mai 2008 auf den Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufs und Abschluss des Optionsvertrages projiziert und dieser Vorgang einem unzulässigen Blick in die Glaskugel ähnelt. Zudem kennt das EStG keine Besteuerung fiktiver Einnahmen außerhalb ausdrücklich normierter Fälle. Auch die Anwendung des § 21 BAO erlaubt lediglich eine sog. „Umqualifikation“, aber keine Vorverlagerung der Besteuerung. Eine Besteuerung eines bloßen Wertpotentials bzw. ein Ersatz des fehlenden Zuflusses durch Bewertung ist abgabenrechtlich unzulässig. Der innere Wert des eingeräumten Optionsrechts im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vermag für sich allein keinen steuerlich relevanten Zufluss zu begründen. Mangels Leistungsaustausches im Abschlussjahr fehlt es an einem Entgelt iSd § 29 Z 3 EStG. Eine Besteuerung bloßer Wertsteigerungspotentiale widerspräche dem im Einkommensteuerrecht geltenden Realisations- und Zuflussprinzip.

Eine steuerliche Erfassung im Jahr 2006 scheidet daher – entgegen der Ansicht der belangten Behörde – aus; dies nicht zuletzt vor folgendem Hintergrund:

Zuflusszeitpunkt § 19 EStG

Gemäß § 19 EStG werden sonstige Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 dann besteuert, wenn sie dem Steuerpflichtigen zufließen und keiner anderen Einkunftsart zuzuordnen sind. Zufluss liegt vor, sobald der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahme verfügen kann (zB Auszahlung, Gutschrift, Übergabe von Sachleistungen).

Ein Zufluss von Einnahmen iSd § 19 Abs 1 EStG erfolgt in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich frei über die Einnahmen verfügen kann; nicht von Bedeutung ist im Gegensatz zur Bilanzierung (§ 4 Abs 1, § 5) nach der allgemeinen Regelung des Abs 1 erster Satz, **zu welchem Zeitraum die Einnahmen wirtschaftlich gehören** (Wanke, EStG § 19 (Stand 1.8.2023, rdb.at))

Die Einkünfte aus Leistungen werden als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt, wobei für die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und der Werbungskosten das Zu- und Abflussprinzip des § 19 EStG gilt. Handelt es sich um einmalige oder bloß gelegentliche Leistungen, sind iS des Leistungsfähigkeitsprinzips auch jene Ausgaben als Werbungskosten abzugsfähig, die in einem früheren Jahr abgeflossen sind, als die Einnahmen zufließen (s § 19 Anm 50; EStR 2000 Rz 6612; BFH 25. 2. 2009, IX R 33/07 und BFH 18. 8. 2015, I R 38/12), **weil ein punktueller Besteuerungstatbestand erst abgeschlossen ist, wenn endgültig die Höhe der Einkünfte feststeht** (Reither in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 29 (Stand 1.4.2019, rdb.at))

Ein weiteres Argument, welches gegen die steuerliche Erfassung im Jahr 2006 spricht, ist der Umstand, dass Änderungen in den Folgejahren, insb. eine etwaige Rückzahlung, den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen können (VwGH 29. 1. 1965, 300/63). Auch die Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes ändert nichts am bereits erfolgten Zufluss (VwGH 15. 9. 1967, 618/67, betr Spekulationsgeschäft; VwGH 18. 1. 1983, 82/14/0076, betr Rückzahlung von Vorauszahlungen bei nicht zu Stande gekommenen Verträgen (Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 19 (Stand 1.8.2023, rdb.at). Vgl. hierzu auch VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136: Derartige Einnahmen sind nach § 19 Abs 1 EStG in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Betrag ist zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (vgl. z.B. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 8, sowie etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1993, 92/15/0048). Eine schlichte (widerrufliche) Begünstigung des [hier] versicherten Dienstnehmers hat beispielsweise noch keine Übertragung der Ansprüche aus einem Versicherungsvertrag auf den Dienstnehmer zur Folge (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 5. August 1993, 93/14/0046, VwSlg 6797 F/1993, und vom 30. April 2003, 99/13/0224) und ein Kursgewinn aus der Konvertierung von Fremdwährungskrediten ist erst dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Eintritt eines Kursgewinnes als gesichert festgestellt werden kann (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0116, und vom 4. Juni 2009, 2004/13/0083).

Zum Zeitpunkt des Zuflusses von geldwerten Vorteilen aus einer eingeräumten Option wird vom VwGH weiters auf das Erkenntnis vom 15.12.2009, 2006/13/0136 und das Urteil des BFH vom 20.11.2008, VI R 25/05, verwiesen. Gemäß dieser Rechtsprechung bewirkt die Einräumung einer Option noch keinen (steuerpflichtigen) Vorteil beim Optionsnehmer; dies gelte für nicht handelbare Optionen und für handelbare Optionen gleichermaßen. Auf eine solche Unterscheidung komme es folglich nicht an. Für den steuerlich maßgeblichen Zuflusszeitpunkt sei unerheblich, ob das Optionsrecht ein Wirtschaftsgut darstellt¹: auch wenn dies der Fall ist, erwirbt der Optionsnehmer mit der Einräumung der Option nur eine Chance, die erst mit der Ausübung realisiert wird und zu diesem Zeitpunkt zu einkommenssteuerrechtlich relevanten Einkünften führt; nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH erlangt ein Optionsnehmer durch die Einräumung eines solchen Optionsrechtes lediglich eine steuerlich unerhebliche Chance; der in Geld messbare Vorteil aus der Option

fließt dem Optionsnehmer erst mit der Ausübung der Option zu (vgl. BFG vom 09.02.2026, RV/7104032/2025).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist der Verzicht auf ein Recht als eine Veräußerung des Rechtes (siehe zum Fruchtgenussrecht VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029) bzw. als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung (siehe zum Verzicht auf ein Optionsrecht VwGH 24.2.2016, 2013/13/0012) zu beurteilen.

Die Ansicht der belangten Behörde, wonach es für die Beurteilung der Frage, ob der Option ein Wert beizumessen sei, auf den Zeitpunkt der Optionseinräumung ankomme, ist daher nach der Rechtsprechung des VwGH verfehlt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass auch Fr. Mag. ***2.1.*** den inneren Zusammenhang zwischen der Einräumung des Optionsrechtes und der Besteuerung im Jahr 2006 nur in diesem Jahr sieht (s. Eingabe belangte Behörde vom 15.01.2026). Maßgeblich sei vielmehr, ob die Option im Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes werthaltig gewesen sei (VwGH 24.2.2016, 2013/13/0012).

Der innere Wert einer Option im Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages spielt für dieses Jahr (2006) steuerrechtlich keine eigenständige Rolle, wenn noch kein Zufluss und keine entgeltliche Leistungserbringung vorliegt. Maßgeblich ist nicht der Wert, sondern der steuerlich relevante Vorgang (§ 19 EStG). Der bloße Abschluss eines Optionsvertrags stellt noch keine Einkünfteerzielung dar. Ein (auch hoher) innerer Wert ist nur ein Bewertungsparameter, aber kein Realisationstatbestand, dh dass Bewertungsgewinne steuerlich unbeachtlich sind, solange sie nicht realisiert werden. Der steuerliche Anknüpfungspunkt liegt regelmäßig später vor. Relevante Zeitpunkte sind typischerweise der Zufluss der Optionsprämie, die Übertragung / Veräußerung der Option, die Ausübung der Option und ggf. auch der Verfall der Option; steuerrechtlich irrelevant ist jedoch der Vertragsabschluss als solcher.

Für das Jahr 2008 bedeutet dies, dass der für den Verzicht auf das Optionsrecht geleisteten Gegenleistung in Höhe von EUR 1,5 Mio. ein Wert von 0 gegenübersteht. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise, kann daher die Gegenleistung nicht für den Verzicht auf das Optionsrecht geleistet worden sein. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die Leistung als Gegenleistung für die erbrachten Treuhandleistungen zu werten und das Optionsrecht hat bloß der Sicherung dieser Leistungsbeziehung gedient. Doch selbst wenn das Entgelt für den Verzicht auf das Optionsrecht geleistet wird (zB um unbelastetes Eigentum zu erhalten) kann nach der Rechtsprechung des VwGH eine sonstige Leistung gem. § 29 Z 3 EStG vorliegen. Nach VwGH stellen Entgelte für den Verzicht auf Optionsrechte nur dann eine einer Veräußerung gleichzuhaltenden Vermögensumschichtung dar, wenn die Option einen Vermögenswert darstellt. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn der Optionsausübungspreis für ein Wirtschaftsgut unter dem Marktwert des betreffenden Wirtschaftsgutes liegt (VwGH 24.2.2016, 2013/13/0012). Entspricht der Ausübungspreis dem Marktwert des Wirtschaftsgutes oder liegt er gar darüber (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0200), stellt die Option

keinen Vermögenswert dar und das dafür gezahlte Entgelt stellt keinen Ausgleich für einen Vermögensverlust sondern eine Entgelt für die Erbringung eines sonstigen wirtschaftlichen Vorteil dar.

Da eine Wertsteigerung der Liegenschaft auf das Doppelte ihres Wertes (EUR 3 Mio) in nicht einmal 2 Jahren dem Senat als absolut unrealistisch erscheint, wird der Kaufpreis für das Optionsrecht als wirtschaftlich nicht sinnvoll qualifiziert. Das Entgelt für die Übertragung des Optionsrechtes muss daher für andere (Gegen-)Leistungen erbracht worden sein, zumal die Option von der Optionswerberin nicht ausgeübt wurde (die ***6*** GmbH ist Eigentümerin der Liegenschaft über den Optionszeitraum hinaus geblieben) und somit einen verlorenen Aufwand darstellen würde.

Da die Ordensgemeinschaft nur zu einem Verkauf an natürliche Personen bereit war, hätte die ***5*** die ***Liegenschaften nicht direkt als Bauträger erwerben können. Die „Gruppe A“ verschaffte der ***5*** einen wirtschaftlichen Vorteil, indem sie gegenüber der Ordensgemeinschaft als Käufer auftrat (jedoch die Anteile an der ***6*** ***29*** treuhändig für die ***5*** hielt) und somit die Realisierung des Bauprojektes ermöglichte.

Die Zahlung für die Aufgabe des Optionsrechtes ist nach Ansicht des BFG eine Abgeltung dieser Treuhandstätigkeit, weiters für die Projektidee, die nicht gesondert entlohnt wurde sowie der Vermittlung der Kaufmöglichkeit und Möglichkeit, das Bauträgerprojekt überhaupt erst zu entwickeln.

Der Umstand, dass dem eingeräumten Optionsrecht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein erheblicher innerer Wert zukam, vermag die Annahme einer entgeltlichen sonstigen Leistung nicht zu tragen. Der innere Wert stellt weder ein Entgelt noch einen Zufluss dar, sondern beschreibt lediglich ein künftiges wirtschaftliches Potential. Mangels Leistungsaustausches im Abschlussjahr (2006) liegen keine steuerbaren Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG vor.

Der im Jahr 2008 zugeflossene Anteil der Zahlung für das Optionsrecht gem. § 29 Z 3 EStG kann wie ausgeführt im Jahr 2006 keine Steuerpflicht auslösen und liegt außerhalb des Beschwerdezeitraumes. Demzufolge war auf die Vorbringen zum Wert des Optionsrechtes, welche auf die Beurteilung der Frage, ob der Optionsausübungspreis für ein Wirtschaftsgut unter dem Marktwert liegt (vgl. VwGH vom 28.5.2009, 2007/15/0200: liegt der Wert eines Gesellschaftsanteils zum Zeitpunkt der „Abtretung“ über dem Nominalwert, stellt die Option einen Vermögenswert dar; in diesem Fall kann eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung vorliegen) nicht näher einzugehen. Aus demselben Grund kamen auch den Ausführungen zur Bauausführung keine Entscheidungsrelevanz zu.

Das FA führte die Wiederaufnahme von Amts wegen aufgrund der Rechtsansicht durch, dass im Jahr 2006 Einkünfte aus sonstigen Leistungen vorlägen, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen würden. Die von der Behörde als Wiederaufnahmegrund

herangezogenen Umstände sind jedoch nicht geeignet, den Spruch des Einkommensteuerbescheides zu beeinflussen, weil es im Jahr 2006 bereits an der Steuerpflicht dem Grunde nach fehlt. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Wiederaufnahme aber nur zulässig, wenn die neu hervorgekommenen Tatsachen spruchrelevant sind. Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 303 BAO war daher der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid stattzugeben und dieser ersatzlos aufzuheben.

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 scheidet der vom FA iVm der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 gemäß § 307 Abs 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Finanzamt Österreich

§ 323b Abs. 1 bis 3 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 99/2020 (2. FORG)

§ 323b. (1) Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe treten für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenenen Finanzamtes. Das Zollamt Österreich tritt am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenenen Zollämter.

(2) Die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt oder Zollamt anhängigen Verfahren werden von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

(3) Eine vor dem 1. Jänner 2021 von der zuständigen Abgabenbehörde des Bundes genehmigte Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2020 wirksam wird, gilt als Erledigung der im Zeitpunkt des Wirksamwerdens für die jeweilige Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde.

Die gegenständliche Entscheidung ergeht daher an das Finanzamt Österreich.

3.2. 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.

Da das gegenständliche Erkenntnis wie angeführt der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (insb. VwGH 24.2.2016, 2013/13/0012, wonach es nicht auf den Zeitpunkt der

Optionseinräumung ankommt sondern vielmehr, ob die Option im Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes werthaltig gewesen sei) folgt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 2. April 2026