



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, Dr. Georg Lamp und Mag. Josef Bramer im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des Bw, PLZ2 Ort1, Str1, vertreten durch StB, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Ort-2, Adresse-2, vom 18. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. AV, vom 12. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 nach der am 10. April 2013 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 2006 neben seinen Einkünften als Geschäftsführer der Fliesen X GmbH (Einkünfte aus selbständiger Arbeit € 19.320,76), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (€ 164.255,72) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ 34.098,76).

Im Zuge einer abgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung gemäß [§ 150 BAO](#) stellte der Prüfer in Tz. 2 seines Berichtes vom 7.1.2009 Nachstehendes fest:

„Tz 2 sonstige Einkünfte

Entgelt für den Verzicht auf die Nutzungsmöglichkeit einer Verkaufs- und Lagerhalle

Der Abg.Pfl. ist aufgrund eines mit der I. Grundverwertungsges.m.b.H., Ort2 abgeschlossenen Leasingmietvertrages dat. 27.1.1992 Mieter einer Betriebsanlage für Baustoffe und Fliesen, in PLZ2 Ort1, Str2. Das Mietverhältnis wurde auf eine Grundmietzeit von 20 Jahren abgeschlossen.

Seit Errichtung der Betriebsanlage wurde diese durch den Abg.Pfl. (zuletzt ab 2001 an die Firma „Fliese1 GmbH“) bis einschließlich 2006 untervermietet. Das Untermietverhältnis zwischen dem Abg.Pfl. und der Fliesen1 wurde durch Annahme des Mietanbotes mit 1.2.2001 begründet und hätte am 31.1.2011 geendet. Im Jahre 2006 wurde das Mietverhältnis im beiderseitigen Einvernehmen vorzeitig beendet. Dem Finanzamt wurden dazu weder schriftliche Nachweise einer Kündigung noch sonstige Vereinbarungen etwaiger Abstandszahlungen vorgelegt.

Aufgrund der Fragenbeantwortung durch I. wurde der Bp. eine Vereinbarung dat. 28.8.2006 vorgelegt, wonach der Abgpfl. als Mieter mit Stichtag 31.8.2006, ohne allfällig bestehender Ansprüche aus der Auflösung des Mietvertrages aussteigen, und dem Kauf des Objektes durch die Fliese1 zum Kaufpreis von € 429.708,70 zustimmt. Darüber hinaus sind der bisherigen Eigentümerin I keine Informationen über Vergütungszahlungen i.Z. mit der Auflösung des Immobilienleasingmietvertrages bekannt.

Aufgrund einer weiteren Vereinbarung zwischen dem Abg.Pfl. (Mieter) und der Fa. Fliese1 GmbH (Untermieter), dat. 31.8.2006, wurde für die „entgeltliche Aufgabe eines Mietrechtes“ ein Betrag i.H. von € 407.091,30 an den Abg.Pfl. bezahlt. Dieser Betrag wurde durch die Fliesen1 neben dem zu entrichtenden Kaufpreis von € 429.708,70 (1) als zusätzliche Anschaffungskosten aktiviert, und auf die voraussichtliche Nutzungsdauer der Betriebsanlage abgeschrieben.

Durch die Bp wurde festgestellt, dass der Abg.Pfl. das Entgelt von € 407.091,30 weder der Umsatz- noch der Einkommensteuer unterworfen hat und begründet dies mit der außerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr liegenden Veräußerung des im Privatvermögen befindlichen Mietrechtes am Gebäude.

Das Finanzamt kann sich dieser Rechtsansicht nicht anschließen und begründet dies wie folgt.

Strittig ist, ob die Zahlung von € 407.091,30 durch die Fliesen1 im Jahr 2006 beim Abg.Pfl. als steuerfreies (Entgelt steht im Zusammenhang mit dem Verlust der im Privatvermögen befindlichen Vermögenssubstanz) oder als steuerpflichtiges Einkommen (Entgelt steht nicht im Zusammenhang mit einer Vermögenssubstanz) anzusehen ist.

Da der Abg.Pfl. als Vermieter keinerlei Substanzrechte an die Fa. Fliesen1 übertragen konnte (Abg.Pfl. war selbst nur Mieter von I.) und die Fa. Fliesen1 die Liegenschaft (Substanz) direkt von der I. erworben hat, tritt der Spekulationstatbestand mit der Spekulationsfrist von einem Jahr in den Hintergrund. Vielmehr wurde das Entgelt nach Feststellung der Bp. für den Verzicht auf die Nutzungsmöglichkeit gezahlt.

Da im Verzicht auf die Nutzungsmöglichkeit ein Tun, Dulden bzw. Unterlassen gegen Entgelt gelegen ist, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt

wird, wurde darin durch die Bp. eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG (sonstige Einkünfte) angenommen.

Die Betriebsprüfung ermittelt die sonstigen Einkünfte mit € 339.242,75.

Anmerkung:

Als denkmöglich käme nach Ansicht der Bp. auch ein Spekulationstatbestand gem. § 30 EStG zum Tragen, weil der Abg.Pfl. im Jahr 2006 das Recht gehabt hätte, die Liegenschaft vom Leasinggeber I. zum Kaufpreis von € 429.708,70 zu erwerben (wirtschaftlicher Eigentümer). Diese hätte der Abg.Pfl. im Jahre 2006 (Verkaufszeitpunkt innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr) um € 836.800,00 an die Fa. Fliesen1 GmbH veräußert. Somit wäre ebenfalls gem. § 29 Z 2 EStG ein einkommensteuerpflichtiger Tatbestand eines Spekulationsgewinnes gem. § 30 EStG in H. von € 407.091,30 gegeben. Die erklärte (dargestellte) Aufspaltung des Kaufpreises in einen Betrag von € 429.708,70 an den Eigentümer I., sowie die losgelöste (Kaufpreis-) Zahlung für die Beendigung des Mietverhältnisses von € 407.091,30 an den Abgpfl. ergibt für die Bp. keine nachvollziehbare Begründung.

Steuerliche Auswirkung

Zeitraum	2006 Euro
Einkommensteuer: [380] Sonstige Einkünfte	339.242,75

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren (§ 303 Abs. 4 BAO) einen Einkommensteuerbescheid, welcher einen Betrag in Höhe von € 339.242,75 an sonstigen Einkünften auswies.

Mit Berufungseingabe vom 18.2.2009 wandte sich der Bw. gegen den Ansatz sonstiger Einkünfte. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht führte der Bw. aus, dass die Gesellschaft I. Grundverwertungsgesellschaft m.b.H. (im Folgenden kurz „I-GmbH“) mit Datum 10.6.1991 mit der Fliesen X Gesellschaft m.b.H. einen Immobilienmietvertrag über die Liegenschaft PLZ2 Ort1, Str2, abgeschlossen habe. Mit Nachtrag vom 20.1.1992 sei der gegenständliche Vertrag mit geringfügigen Änderungen - ua. sei die Ansparung einer monatlichen Kautions durch den Bw. vereinbart worden - übernommen worden. Wesentlich für die Beurteilung des Falles sei der Umstand, dass der gegenständliche Mietvertrag gemäß Pkt. 3 auf unbestimmte Zeit, jedoch unter Kündigungsverzicht des Mieters für die Dauer von 20 Jahren, abgeschlossen worden sei. Weiters sei von den Vertragsteilen eine Kündigungsfrist von 12 Monaten zum Ende eines jeden Quartals hin vereinbart worden. Gemäß Pkt. 7 des besagten Mietvertrages sei der Mieter zur gänzlichen oder teilweisen Untervermietung des Mietobjektes an Dritte gegen vorherige schriftliche Anzeige an den Vermieter berechtigt gewesen. Als vereinbart galt, dass derartige Untermietverhältnisse jedenfalls mit Ablauf des Leasingverhältnisses zwischen Bw. und I-GmbH enden würden.

Der Bw. habe zuletzt mit Datum 1.2.2001 das Mietobjekt zur Gänze an die "Fliese1." GmbH (im Folgenden kurz „F-GmbH“ genannt) vermietet. Dieses Untermietverhältnis sei durch Anbot und konkludente Annahme begründet worden und habe einen monatlichen Mietzins in Höhe von € 5.814,00 sowie ein Betriebskostenpauschale von € 190,00 (zzgl. USt) vorgesehen. Im Ergebnis habe der Bw. aus dieser Untervermietung einen Einnahmenüberschuss erzielen können, welcher sich beispielsweise für das Monat Dezember 2005 wie folgt darstellt:

Einnahmen aus Untermietverhältnis	€ 5.814,00
Ausgaben aus Hauptmietverhältnis	€ 4.462,37
Überschuss p.m.	€ 1.351,63

Die jeweiligen Überschüsse seien als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG erklärt worden und zur Versteuerung gelangt.

Im Jahre 2006 sei das Mietverhältnis zwischen der I-GmbH und dem Bw. mit Datum 31.8.2006 einvernehmlich beendet worden und sei darüber auch eine mit Datum 28.8.2006 datierte Urkunde errichtet worden. Inhalt dieser Beendigungsvereinbarung sei – neben Regelungen zur Auszahlung der Kautions – auch die Zustimmung des Mieters (Bw.) zum geplanten Verkauf des Objektes PLZ2 Ort1, Str2, an die F-GmbH um einen Kaufpreis von € 429.708,70 gewesen.

Mit Datum 31.8.2006 habe die F-GmbH das Hauptmietrecht gegen einen Kaufpreis in Höhe von € 407.091,30 vom Bw. erworben. Die gegenständliche Vereinbarung sei als "Vereinbarung über die entgeltliche Aufgabe eines Mietrechtes" bezeichnet worden.

Der Bw. sei davon ausgegangen, dass die angeführte Vereinbarung den Verkauf eines Mietrechtes darstellen würde und habe – da die Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG bereits abgelaufen gewesen sei – die daraus resultierenden Einkünfte in Höhe von € 407.091,30 steuerlich nicht erfasst.

In rechtlicher Hinsicht führte der Bw. aus, dass nach herrschender verwaltungsgerichtlicher Judikatur ein Mietrecht dann als Wirtschaftsgut zu qualifizieren sei, wenn ein rechtlich verbindliches und entgeltliches Gebrauchsrecht an einer Sache eingeräumt worden sei. Im vorliegenden Fall sei ein Mietrecht entstanden, das einerseits durch den einseitigen Kündigungsverzicht und andererseits durch die relativ lange Kündigungsfrist erhöhte Bestandskraft besitze und daher im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung jedenfalls die Erfordernisse eines Wirtschaftsgutes erfülle. Wenn die Abgabenbehörde in Tz. 2 ihres Bp-Berichtes als Begründung ihrer Rechtsansicht, wonach das Entgelt nicht im Zusammenhang mit einer Vermögenssubstanz stehe, erkläre, dass "... der Abgabepflichtige als Vermieter

keinerlei Substanzrechte an der Gesellschaft F-GmbH übertragen konnte (Abgabepflichtiger war selbst nur Mieter der I-GmbH)..." so verkenne sie einerseits, dass auch Mietrechte Wirtschaftsgüter mit Einkunftsquellencharakter seien und andererseits, dass der Bw. über das Mietrecht inklusive dem Ankaufsrecht zum Restwert implizit stiller Reserven verfügen habe können. Der Verkauf einer Einkunftsquelle stelle unzweifelhaft eine Veräußerung eines Vermögensgegenstandes dar und stehe damit jedenfalls im Zusammenhang mit einer Vermögenssubstanz.

Im hier gegenständlichen Fall sei der wahre Wille der Parteien auf den Verkauf des Mietrechtes ausgerichtet gewesen. Nur so sei die ebenfalls mit 30.8.2006 datierte Zustimmung des Bw. zum Ankauf der Liegenschaft um einen Kaufpreis von € 429.708,70 zu verstehen. Es sei zwar richtig, dass in der Vereinbarung vom 31.8.2006 von der "Aufgabe der Mietrechte" die Rede sei. Allerdings sei bereits nach den zivilrechtlichen Vertragsauslegungsbestimmungen (§§ 914f ABGB) nicht am buchstäblichen Sinne des Ausdruckes zu haften, sondern vielmehr die Absicht der Parteien zu erforschen. Es gelte der Grundsatz „falsa demonstratio non nocet“.

Darüber hinaus sei im Rahmen der Beurteilung von steuerlichen Sachverhalten, und zwar unabhängig von der zivilrechtlichen Auslegungsmethodik, die in [§ 21 BAO](#) normierte wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Grunde zu legen und somit der wahre Gehalt und nicht das äußere Erscheinungsbild eines Sachverhaltes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde habe in ihrer rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes die gebotene wirtschaftliche Betrachtung ignoriert und sich lapidar an den nicht zutreffenden Vertragsbezeichnungen geklammert.

Nach der einschlägigen verwaltungsgerichtlichen Judikatur stehe der Subsumtion eines wirtschaftlichen Vorganges unter § 29 Z 3 EStG entgegen, wenn der Vorgang als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder als eine einem Veräußerungsvorgang gleich zu haltende Vermögensumschichtung anzusehen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe folgende Vorgänge unter [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) eingereiht (punktuelle Aufzählung):

- Entgelt für den Verzicht auf Nachbarrechte, da die Substanz erhalten bleibe (VwGH 28.1.1997, [96/14/0012](#));
- Die Aufgabe des Rechtes auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot (Tun, Dulden bzw. Überlassen gegen Entgelt), wobei das Veräußerungsverbot nicht einmal als Vermögen angesehen werden könne (VwGH 25.5.2000, [95/14/0029](#));
- Die Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes, nämlich der Errichtung eines Einkaufszentrums (VwGH 30.11.1999, [98/15/0117](#));
- Der Verzicht auf ein Vorkaufsrecht (VwGH 3.7.2003, [99/15/0003](#));

- Die Abgeltung für den Verzicht der Ausübung eines Optionsrechtes (VwGH 28.10.2008, [2006/15/0091](#)). Die Einräumung sei unentgeltlich erfolgt, und es sei zu keiner Minderung im Privatvermögen des Beschwerdeführers gekommen.

Der Bw. führte aus, dass all diese Entscheidungen klare Unterschiede zum hier gegenständlichen Sachverhalt aufweisen würden, zumal darin höchstpersönliche und nicht übertragbare Rechte wie beispielsweise Nachbarrechte, Veräußerungs- und Belastungsverbote, etc., entgeltlich eingeräumt worden seien.

Das hier in Streit stehende Mietrecht stelle vielmehr ein bewert- und handelbares Wirtschaftsgut sowie eine ertragssteuerliche Einkunftsquelle, welche entgeltlich erworben worden sei, dar und sei überdies durch die Ablöse bzw. Abtretung definitiv eine Vermögensverminderung im Privatbereich des Bw. entstanden. Das Finanzamt habe bei der Beurteilung des Sachverhaltes überdies außer Acht gelassen, dass die Firma F-GmbH als ein standortgebundenes Unternehmen ein erhebliches Interesse daran gehabt habe, am Standort Ort1 zu verbleiben und sich daher um eine Vertragsverlängerung bemüht habe. Dieser Umstand habe sich definitiv auf den Verkehrswert des Mietrechtes ausgewirkt. Seitens der Abgabenbehörde sei zwar richtigerweise festgehalten worden, dass der Bw. das Recht gehabt habe, die Liegenschaft um einen Restwert von € 429.708,70 zu erwerben, es sei jedoch hinsichtlich des Zeitpunktes des Entstehens dieses Rechtes eine völlig unplausible Annahme getroffen worden. So widerspräche es jedweder Lebenserfahrung, das die I-GmbH im Zusammenhang mit einem seit dem Jahre 1991 bestehenden Vertragsverhältnis plötzlich und unentgeltlich im Jahr 2006, also 15 Jahre später, eine Option auf den Ankauf der Liegenschaft einräume. Der Verkauf der Liegenschaft zum Restwert (in diesem Fall rd. 50% des Verkehrswertes) sei – auch wenn nur in Form einer mündlichen Nebenabrede mit dem Mietrecht verknüpft – definitiv seit dem Jahre 1991 kalkuliert und geplant gewesen. So könne es der mit dem Bw. in keiner gesellschaftsrechtlichen Beziehung stehenden I-GmbH nicht unterstellt werden, dass sie in einem Akt der willkürlichen Selbstschädigung auf entstehende stille Reserven verzichte. Der Wert des hier gegenständlichen Mietrechtes leite sich einerseits aus dem definitiv bestehenden Interesse der F-GmbH auf Weiterführung des Mietvertrages sowie andererseits aus den mit dem Ankaufsrecht zum Restwert verknüpften stillen Reserven ab.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der Bw. ein seit dem Jahre 1992 bestehendes, lukratives privates Wirtschaftsgut (Mietrecht samt Ankaufsrecht zum Restwert) veräußert bzw. aufgegeben habe und dafür einen entsprechenden Gegenwert erhalten habe. Diese Veräußerung von privaten Wirtschaftsgütern unterliege nicht der Ertragssteuer, zumal der Vorgang außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist liege.

Auch das BMF habe in seinem Erlass vom 14.2.1997 dezidiert festgehalten, dass die Ablöse eines nicht betrieblichen Mietrechtes außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist – abgesehen vom Ausnahmefall des Rentengeschäftes im Sinne des § 29 Z 1 EStG – nicht der Einkommensteuer unterliegen würde. Zudem habe der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 16.9.1986, 83/14/0123, und 10.2.1997, 86/14/0125, ausgesprochen, dass die entgeltliche Aufgabe einer Einkunftsquelle, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden seien, nicht diesen Einkünften zuzurechnen sei.

Zu den von der Behörde im Bp-Bericht angezogenen Erwägungen, wonach auch ein Spekulationstatbestand gemäß § 30 EStG denkbar wäre, zumal der Abgabepflichtige im Jahre 2006 das Recht gehabt hätte, die Liegenschaft vom Leasinggeber I-GmbH zum Kaufpreis von € 429.708,70 zu erwerben, replizierte der Bw., dass die Abgabenbehörde bei Anstellung einer derartigen Überlegung konsequenterweise in einem weiteren Schritt auch prüfen hätte müssen, ob die Liegenschaft PLZ2 Ort1, Str2, in den Jahren seit 1991 einkommensteuerlich korrekt behandelt worden sei. Wäre nämlich bereits im Jahre 1991 die gegenständliche Ankaufsoption eingeräumt worden (jeder andere Zeitpunkt wäre wirtschaftlich wenig glaubhaft), so wäre die Zurechnung des Leasinggutes im Sinne der Rz. 136ff EStR zu prüfen gewesen. Nachdem der vorliegende Leasingvertrag das Risiko der Wertminderung auf den Leasingnehmer überbinde, wäre auch eine wirtschaftliche Zurechnung der Liegenschaft beim Leasingnehmer (Bw.) denkbar. Sohin wäre als logische Konsequenz im Jahre 2006 nicht ein Recht, sondern eine Liegenschaft an die F-GmbH übertragen worden. Nachdem § 30 EStG an einen wirtschaftlichen Vorgang anknüpfe, stelle der Erwerb eines wirtschaftlichen Eigentums ebenso eine Anschaffung dar. Die 10-jährige Spekulationsfrist wäre somit im Jahre 2001 abgelaufen, ein allfälliger Überschuss aus der Veräußerung der Liegenschaft im Jahr 2006 wäre ertragssteuerlich nicht zu erfassen gewesen.

Mit Ergänzungseingabe vom 5.5.2009 teilte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt mit, dass es sich beim strittigen Mietrecht um ein solches handle, welches dem Mietrechtsgesetz (MRG) unterliege. Das Mietverhältnis sei daher von Seiten des Vermieters nahezu unkündbar. Eine Kündigung könne nur im Falle des Konkurses oder bei Nichtzahlung des vereinbarten Mietentgeltes erfolgen. Gegenteilige Vereinbarungen wie sie etwa im Vertrag unter Pkt. II.3 ausgewiesen werden, seien daher unwirksam, zumal sie gegen zwingende Bestimmungen des MRG verstoßen würden. Die in Streit stehenden Beträge seien zur Gänze der Aufgabe des geschützten Mietrechtes zuzurechnen. Gleichzeitig brachte die steuerliche Vertretung ein Privatgutachten der Rechtsanwälte MB zur Vorlage, welches die in der Ergänzungseingabe vom 5.3.2009 mitgeteilte Rechtsansicht, wonach das gegenständliche Mietverhältnis den Bestimmungen des MRG unterliege, bestätigt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.11.2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Diese Entscheidung begründete die Abgabenbehörde wie folgt:

„Da zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Abstandszahlungen (Ablösen) zählen, die ein Hauseigentümer (Vermieter oder Untervermieter) aus Anlass der Begründung, Änderung oder Auflösung (!) eines Mietverhältnisses erhält, gehen die Einwendungen des Bw. in seiner Berufungsschrift von vornherein ins Leere. Selbst wenn derartige Zahlungen nicht vom Mieter selbst, sondern von einem Dritten geleistet werden, stellen diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Solche Zahlungen stehen nämlich mit der Nutzung der Einkunftsquelle im direkten Zusammenhang (akzessorisch, so auch der VwGH in ständiger Rechtsprechung, vgl. dazu das Erkenntnis bereits aus dem Jahre 1958, vom 16.5.1958, Zl. 1070/57).

Der Bw. erzielte als (Unter)Vermieter unbestrittenermaßen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der von ihm vertretenen Auffassung, wonach die für die Aufgabe des Hauptmietverhältnisses die zum Teil von ihm bestimmte und von ihm empfangene so genannte "Entschädigungszahlung" nicht der Besteuerung unterliege, kann nicht beigetreten werden, zu klar und eindeutig ist die Rechtslage. Dem Finanzamt kann daher kein Fehlverhalten angelastet werden, wenn es diese Zahlung gesetzeskonform und einzigartig beim Bw. als (Unter)Vermieter als steuerpflichtig behandelt."

Mit Eingabe vom 30.11.2009 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS und wiederholte darin im Wesentlichen seine bereits im Berufungsschreiben dargelegten Argumente. Ergänzend wurde unter Bezugnahme auf *Doralt*, EStG, § 29 EStG Rz. 37/2, vorgebracht, dass der entgeltliche Verzicht auf ein Mietrecht keine Leistung darstelle, sondern als Veräußerungsvorgang zu qualifizieren sei. Überdies sei das in der Berufungsvorentscheidung relevierte Erkenntnis vom 16.5.1958, Zl. 1070/57 zum Einkommensteuergesetz 1953, BGBl 1/54 ergangen, welches nach damaliger Rechtslage (§ 24 EStG 1953) vorgesehen habe, dass zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt würden, gehören. Zudem korrespondiere der damals vom VwGH zu beurteilenden Sachverhalt in keiner Weise mit dem Gegenständlichen. Der Gerichtshof habe nämlich die Rechtsqualität einer Abschlagszahlung zu beurteilen gehabt, die von einem Dritten einem Eigentümer für die Untersagung der Weitergabe eines Vertragsverhältnisses gewährt worden sei. Die ursprünglich geplante Überbindung des Mietvertrages hätte, so der Gerichtshof, nicht nur die gewünschte Neuvermietung verhindert, sondern auch einen Verzicht hinsichtlich der künftig erzielbaren Mieterlöse bedeutet. Die Abschlagszahlung - auch wenn von einem Dritten geleistet - sei daher im unmittelbaren Zusammenhang mit den erzielbaren Mieterlösen gestanden und sei entsprechend der damaligen Rechtslage unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu subsumieren gewesen. Anzumerken sei weiters, dass die aktuelle verwaltungsgerichtliche Judikatur (VwGH 17.12.1993, [92/15/0116](#) bzw. 20.2.1998, 96/15/0096) sowie auch das Schrifttum (vgl. insb. EStR Rz 6405) im Zusammenhang mit der Frage, ob und wann Zahlungen als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu

qualifizieren seien, einen unmittelbaren Konnex mit dem Bestandverhältnis verlangen würden. Im Sinne der zitierten verwaltungsgerichtlichen Judikatur seien daher Ablöse- oder Schadenersatzzahlungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren, sollten diese den Charakter von Mietzinszahlungen oder Vorauszahlungen haben. Die im gegenständlichen Fall erhaltene Zahlung stehe allerdings im Zusammenhang mit dem entgeltlichen Verkauf eines Mietrechtes und weise nicht den Charakter eines Mietenäquivalents auf. Die Zahlung der F-GmbH sei nicht als Gegenleistung für eine Nutzungsüberlassung im Rahmen eines Bestandvertrages geleistet worden und sei demnach auch nicht unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung subsumierbar.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In den Verwaltungsakten einliegend findet sich ein vom Bw. in Auftrag gegebenes Schätzungsgutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft EZ 652, GB 75456 Wernberg vom 19.2.2006. Diese vom Privatsachverständigen Dr. K erstellt Expertise beziffert den Verkehrswert der Liegenschaft zum Bewertungsstichtag 10.2.2006 mit € 870.000,-.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde Mag. Ki als informierter Vertreter der I-GmbH telefonisch und via E-Mail hinsichtlich des Leasingverhältnisses mit dem Bw. kontaktiert. Dieser teilte mit E-Mail vom 12.3.2013 mit, dass dem Bw. bei Vertragseintritt (und zwar am 29.1.1992) eine Kaufoption schriftlich eingeräumt worden sei. Die Berechnung des Kaufpreises bei Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer ergäbe sich aus der in der Kaufoption angeführten Berechnungsformel und hätte voraussichtlich dem damaligen kalkulatorischen Restwert von € 210.685,- entsprochen. Der im Jahre 2006 erzielte Kaufpreis von € 429.000,- sei als Barwert der Leasingraten bis zum Ende der Kündigungsverzichtsdauer sowie des kalkulatorischen Restwertes berechnet worden. Es sei zutreffend, dass der Leasingvertrag dem MRG und damit den diesbezüglichen Kündigungsbestimmungen unterliege. Mag. Ki. übermittelte dem UFS auch die genannte Kaufoption.

Im Zuge der am 10.4.2013 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend führte die steuerliche Vertretung aus, dass die Leasingrate lediglich dem Kapitalmarktzins angepasst gewesen sei. Die Kapitalmarktzinsen hätten sich im Laufe der Jahre stark nach unten bewegt. Der Leasingvertrag enthalte keine Indexklausel, was bedeute, dass die Leasingraten nicht wertgesichert gewesen seien. Der Wert der Liegenschaft sei also infolge der für die I-GmbH (Leasinggeberin) diesbezüglich ungünstigen Vertragslage sehr viel niedriger als für einen Erwerber, der die Liegenschaft unbelastet kaufen hätte könnte. Da die Liegenschaft in den Anwendungsbereich des MRG falle, komme der Grundsatz „Kauf bricht Miete“ nicht zum Tragen. Die Freistellung der

Liegenschaft von dem Bestandrechte sei ausschließlich in der Disposition des Bw. gelegen bzw. habe ausschließlich dieser herbeiführen können. Die Option, die Liegenschaft nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben, wäre etwa lediglich fünf Jahre gelaufen, indessen das durch das MRG geschützte Bestandverhältnis unbefristet gewesen wäre.

Der Amtsvertreter wandte unter Bezugnahme auf das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis Zl. 99/15/0003 ein, dass gegenständlich ein Verzicht auf eine Kaufoption vorliege und keine Ablöse eines Mietrechtes.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sonstige Einkünfte im Sinne des [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) sind 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 EStG) noch zu den Einkünften iSd § 29 Z 1, 2 oder 4 EStG gehören (*Kanduth-Kristen* in JAKOM, § 29 Tz 39). Über den Begriff der Leistung enthält das Gesetz keine ausdrückliche Begriffsbestimmung; es beschränkt sich vielmehr auf die demonstrative Anführung von zwei Beispielen. Der VwGH konkretisiert das Wort „Leistung“ mit „jedem Verhalten, das darauf gerichtet ist einen anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen“ (bspw. VwGH 23.5.2000, [95/14/0029](#)). Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG können in einem positiven Tun, in einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen (*Doralt*, EStG, Kommentar, § 29 Tz 35f). Erforderlich ist ein Leistungsaustausch, wobei unerheblich ist, ob die Leistung und die Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen. Da das EStG die Vermögenssubstanz nicht besteuert, ist das Wort Leistung nicht im weitesten Sinn zu verstehen. Die Leistung iSd § 29 Z 3 EStG ist von der nicht steuerbaren privaten Lebenssphäre abzugrenzen. Die Besteuerung von privatem Vermögen erfolgt nur ausnahmsweise bei Vorliegen der Tatbestände der §§ 30 und 31 EStG. Daraus folgt, dass Veräußerungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens bzw. einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtungen (veräußerungsähnliche Vorgänge) nach der Gesetzessystematik bzw. dem Willen des Gesetzgebers nicht unter den Begriff der Leistung fällt (vgl. *Kanduth-Kristen* in JAKOM, § 29 Tz 41 unter Hinweis auf VwGH 3.7.2003, [99/15/0003](#)). Das gleiche gilt für Entschädigungen zum Ausgleich von Nachteilen in der Vermögenssphäre (VwGH 19.11.1965, [1387/64](#)). Eine **Veräußerung bzw. veräußerungsähnlicher Vorgang** liegt dann vor, wenn die Zahlung als Entgelt für die **endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz** anzusehen ist. Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur kommt auch einem Mietrecht der Charakter eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes zu (VwGH 15.4.1998, [98/14/0043](#)); daher

stellt der entgeltliche Verzicht auf ein Mietrecht einen Veräußerungsvorgang und keine Leistung dar (*Doralt*, EStG, Kommentar, § 29 Tz 37/2 unter Hinweis auf BFH, BStBl 1977 II 27). Dieselbe Betrachtung gilt im Übrigen auch für die entgeltliche Aufgaben bzw. Weitergabe eines Untermietrechtes.

Eine andere Sichtweise ist geboten bei einem entgeltlichen Verzicht bzw. bei der Übertragung von Rechten, die **Ausfluss der Eigentümerposition** (Sachherrschaft) des Steuerpflichtigen sind. Verzichtet der Steuerpflichtige auf derartige Rechte bzw. auf die Ausübung derselben (zB. Nachbarrechte), bleibt aber ansonsten sein **Vermögen in der Substanz ungeschmälert**, so liegt eine Leistung nach § 29 Z 3 EStG vor.

Im vorliegenden Fall steht in Streit, ob das hier zu beurteilende Vertragsverhältnis zwischen dem Bw. und der F-GmbH aus wirtschaftlicher Sicht gesehen eine Mietrechtsabläse darstellt, oder ob darin primär ein Verzicht auf das dem Bw. bei Abschluss des Leasingvertrages in Form einer Zusatzvereinbarung eingeräumte Optionsrecht zu erblicken ist. Letztes hätte zur Folge, dass die erhaltene Zahlung als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG zu beurteilen und damit steuerpflichtig wäre.

Der erkennende Senat qualifiziert das vorliegende Rechtsgeschäft als veräußerungsähnlichen Vorgang, zumal der Vertragswille offensichtlich darauf ausgerichtet war, das Mietrecht an der Liegenschaft gegen Erhalt einer Abfindungszahlung aufzugeben. Dass das vorliegende Mietrecht ein Wirtschaftsgut darstellt, bedarf keiner weiteren Erörterung; es ist werthaltig, Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs und - da dem MRG unterliegend - letztendlich von erhöhter Bestandskraft. Eine einseitige Aufkündigung seitens der Leasinggeberin wäre aufgrund mietrechtlicher Bestimmungen auch nach der Grundmietzeit nahezu unmöglich gewesen. Das MRG lässt nämlich eine gerichtliche Aufkündigung eines Mietverhältnisses nur unter gewissen Kautelen, nämlich bei „Vorliegen von wichtigen Gründen“, zu. Die diesbezüglichen Gründe sind in § 30 Abs. 2 MRG in demonstrativer Weise genannt. Das Gesetz entzieht damit das Auflösungsrecht im Wesentlichen dem Gestaltungswillen des Bestandgebers. Generell kann festgehalten werden, dass eine einseitige Vertragsauflösung durch die Leasinggeberin (I-GmbH) bei vertragskonformen Verhalten des Bw. rechtlich nicht durchsetzbar gewesen wäre. Hinzu kommt, dass - aus welchen Gründen auch immer - eine Wertanpassung der Leasingraten zwischen den Vertragsparteien nicht vereinbart wurde. Dies hat zur Konsequenz, dass der innere Wert des Leasingverhältnisses sich für den Bw. stets erhöhte, indes derselbe für die Leasinggeberin stetig abnahm.

Der Wert des aufgegebenen Mietrechtes generierte sich vorliegendenfalls einerseits aus den angesammelten stillen Reserven des Objektes, andererseits ua. auch aus dem Umstand, dass

mangels Aufkündbarkeit durch die Bestandgeberin praktisch eine unbefristete Ausübung des Mietrechtes bei gleichbleibendem Bestandzins möglich gewesen wäre.

Die vom Amtsvertreter ventilierte Beurteilung des Rechtsgeschäftes als entgeltlichen Verzicht auf eine Kaufoption tritt dabei, und zwar sowohl im Blickwinkel rechtlicher - im Vertrag vom 31.8.2006 wurde die entgeltliche Aufgabe eines *Mietrechtes* vereinbart - als auch wirtschaftlicher Überlegungen, in den Hintergrund. Das Optionsrecht, welches dem Bw. ermöglicht hätte, die Liegenschaft frühestens 2011 um rd. € 210.000,- zu erwerben, wäre nur dann zum Tragen gekommen, wenn das Leasingverhältnis bis zum Ablauf der Grundmietzeit bestanden hätte bzw. aufrecht geblieben wäre. Fakt ist, dass der Bw. - im Fall eines bloßen Verzichtes auf die Ausübung des Optionsrechtes - das Leasinggut jedenfalls bis Ende Jänner 2011 zu nutzen berechtigt gewesen wäre. Dies war gegenständlich allerdings offensichtlich nicht der Fall. Der Bw. erteilte vielmehr durch die (entgeltliche) Aufgabe seines Mietrechtes dem Verkauf der Liegenschaft an die F-GmbH seine Zustimmung, ohne die eine Veräußerung in der hier vorliegenden Art, nämlich frei von Rechten Dritter, nicht möglich gewesen wäre.

Darüber hinaus würde es jeder Vernunft widersprechen, wenn jemand für den bloßen Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes dessen rechtsgestaltende Wirkung erst in ca. fünf Jahren eintritt und das auch nur mehr eine Laufzeit von ca. fünf Jahren hatte, eine Summe in der gegebenen Größenordnung aufwendet. Hingegen hätte das (für den Eigentümer wirtschaftlich ungünstige) Mietrecht die Liegenschaft auf unbestimmte Zeit belastet. Es trifft zwar zu, dass die F-GmbH auf Grund des Optionsrechtes des Bw. die Liegenschaft ohne die Zustimmung des Bw. im Jahr 2006 nicht hätte erwerben können. Diese vom Bw. letztlich erteilte Zustimmung erklärt aber noch nicht den gegenüber dem Verkehrswert niedrigeren Kaufpreis, den die F-GmbH mit der Leasinggeberin vereinbarte. Dieser niedrigere Kaufpreis kann wirtschaftlich betrachtet seinen Grund wohl nur in der Belastung der Liegenschaft mit dem auf unbestimmte Zeit eingeräumten und für den Eigentümer nach den Mietvertragskonditionen ungünstigen Mietrecht haben. Bei der Bemessung der Mietablöse wurde nach der Aktenlage auch vom Verkehrswert der unbelasteten Liegenschaft ausgegangen und davon der zwischen dem Bw. und der Leasinggeberin (für die mit dem Mietrecht belastete Liegenschaft) vereinbarte Kaufpreis abgezogen und so die Ablöse für das Mietrecht bestimmt.

Dass die Ablösezahlung in Bezug auf deren Höhe fremdunüblich gewesen wäre, wurde im Verfahren nicht eingewendet. Für eine derartige Annahme liegen auch keine Hinweise vor.

Der Vollständigkeit halber bleibt festzuhalten, dass der erkennende Senat die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes dargelegte Rechtsauffassung, wonach die erhaltene Ablösezahlung unter die Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ iSd § 28 EStG

zu subsumieren sei, nicht zu teilen vermag. Eine derartige Qualifikation würde einen - hier unbestrittenermaßen nicht vorliegenden - unmittelbaren Konnex mit den erzielbaren Mieterlösen verlangen.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung wird die im angefochtenen Bescheid ausgewiesene Position „Nichtfestsetzung gemäß [§ 206 lit. b BAO](#)“ (Schuldnachlass) von Amts wegen entsprechend angepasst.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. April 2013