



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Mag. Karin Peherstorfer, Leopold Pichlbauer und Dipl.Ing. Christoph Bauer über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch HGS Mag. Schönauer Günther WP und Stb GmbH, 4600 Wels, Durisolstraße 1, vom 19. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch AP, vom 16. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer 1995 nach der am 20. Juni 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 1995 unter Anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Beteiligter an der GesbR, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt wurden.

Mit Einkommensteuerbescheid 1995 vom 3. März 1997 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit minus 259.809,00 S festgesetzt, wobei die obige Beteiligung auf Grund fehlender Tangente noch nicht berücksichtigt worden ist.

Mit Bescheid vom 3. April 1997 wurde obiger Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert, wobei ebenso unter Außerachtlassung der gegenständlichen Einkünfte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit minus 259.428,00 S festgesetzt worden sind.

Laut Tangente vom 30. September 1997 sind die Einkünfte betreffend die GesbR mit minus 10.661,00 S anzusetzen gewesen. Dieser wurde mit einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 13. November 1997 Rechnung getragen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit minus 270.089,00 S festgesetzt.

Eine weitere Tangente vom 12. Juli 2001 stellte die Einkünfte aus der GesbR mit 971.939,00 S fest. Daraufhin wurde mit Bescheid vom 17. Jänner 2002 der Einkommensteuerbescheid 1995 abermals geändert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 712.511,00 S festgesetzt.

Mit Tangente vom 25. November 2003 wurden diese Einkünfte wiederum mit minus 10.661,00 S festgesetzt.

Dies führte zur Erlassung des gegenständlichen Bescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 16. Jänner 2004, womit die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung neuerlich mit minus 270.089,00 S, jedoch die sonstigen Einkünfte (vormals 103.459,00 S) mit 1,086.059,00 S festgesetzt wurden.

Begründet wurde dieser Bescheid lediglich mit der oben angeführten Tangente vom 25. November 2003.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2004 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit folgender Begründung:

Die Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 17. Jänner 2002 gemäß § 295 Abs. 1 BAO sei teilweise zu Unrecht erfolgt, da mit der Tangente vom 25. November 2003 lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden wären. Die im Einkommensteuerbescheid angeführten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien grundsätzlich richtig (Stattgabe einer entsprechenden Berufung). Zusätzlich seien im oben angeführten Bescheid vom 16. Jänner 2004 erstmalig sonstige Einkünfte in Höhe von 1,086.059,00 S angeführt worden.

Diese könnten nicht – wie in der Bescheidbegründung angeführt – im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung festgestellt werden und seien im in der Begründung angeführten Bescheid auch nicht enthalten.

Eine zusätzliche Begründung über den Ansatz der sonstigen Einkünfte fehle. Der Ansatz der sonstigen Einkünfte sei somit unrichtig.

Es werde eine Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs.1 BAO und eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO beantragt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat mit Schreiben vom 15. April 2004 folgende Begründung zu gegenständlichem Bescheid nachgereicht:

Die Gemeinschaft GesbR, bestehend aus O.S., A.P., C.L., H.K. und Bw. hätten mit der GmbH&CoKG einen Immobilienleasingvertrag betreffend die Liegenschaft T23+25 abgeschlossen (Finanzierungsleasing). Beabsichtigt wäre gewesen, dieses Objekt als Bauherrenmodell nach den Bestimmungen des Stadterneuerungs- bzw. Assanierungsgesetzes zu sanieren und zu vermieten. Nachdem sich im Jahr 1994 die steuerlichen und gesetzlichen (Mietrechtsgesetz) Rahmenbedingungen geändert hätten und Teile des Hauses Nr. 23 eingestürzt seien, sei das Projekt seitens der Vermietergemeinschaft im Jahr 1995 aufgegeben worden. In der Folge hätte die P.GmbH die Liegenschaft erworben, als Bauträger umgebaut und verkauft. Im Rahmen des Einstieges der P.GmbH sei zwischen der Vermietergemeinschaft und der P.GmbH eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden, die folgende wesentliche Punkte aufweisen würde:

Die GmbH&CoKG hätte laut Leasingvertrag der Vermietergemeinschaft eine Option eingeräumt, die Liegenschaft nach Ablauf von 15 Jahren (ab Fälligkeit der 1. Rate) durch einseitige Erklärung der Leasingnehmer um die seinerzeitigen Investitionskosten von circa 6.000.000,00 S zu erwerben. Die P.GmbH (Käufer) und die GmbH&CoKG seien übereingekommen, dass die P.GmbH die Liegenschaft übernehme. Für den Verzicht auf die Ausübung ihres Optionsrechtes hätte sich die P.GmbH zur Bezahlung einer Optionsabläse von 4.913.000,00 S verpflichtet, die zu jenem Zeitpunkt fällig gewesen wäre, in dem die GmbH&CoKG dem Erwerb der Liegenschaft oder einer Übernahme des Leasingvertrages zugestimmt hätte. Die Auszahlung der Optionsabläse wäre durch Übergabe von Barschecks an jeden einzelnen Gesellschafter der Vermietergemeinschaft erfolgt.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 28.1.1997, 96/14/001, ÖStZB 1997, 544, zu Recht erkannt, dass das Entgelt für den Verzicht auf Nachbarrechte zu Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 führe. Bei einem Verzicht auf derartige Nachbarrechte würde es sich um eine Veräußerung von Vermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung handeln. Der Verzicht auf die genannten Nachbarrechte würde eine in einem Unterlassen oder Dulden bestehende Leistung darstellen.

Im Erkenntnis vom 30.9.1999, 98/15/0117, ÖStZB 2000/58, hätte der VwGH die Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes (Errichtung eines Einkaufszentrums) unter den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 subsumiert. Mit Erkenntnis vom 23.5.2000, 95/14/0029, ÖStZB 2000/497, hätte der VwGH ausgesprochen, dass der entgeltliche Verzicht eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes sich nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung darstellen würde und die Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 daher die Verzichtenden nicht in ihren Rechten verletzen würde.

Im Erkenntnis vom 3.7.2003, 99/15/0003, hätte der VwGH die Ablöse eines Vorkaufsrechtes

dem Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 zugeordnet und nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichhaltende Vermögensumschichtung dargestellt.

Die Aufgabe des Optionsrechts stelle ein Unterlassen gegen Entgelt dar, durch welches einem Anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt werde. Der entgeltliche Verzicht auf das Optionsrecht sei nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Das Optionsrecht sei nicht übertragbar und bewirke, dass dem Berechtigten der Vermögensgegenstand im Optionsfalle zu den bereits vereinbarten Bedingungen angeboten werden müsste. Es müsse nicht in erster Linie darauf gerichtet sein, einen Vermögensgegenstand zu erwerben, sondern könne auch dazu dienen, unerwünschte Veräußerungsvorgänge an einen Dritten zu unterbinden, indem der Berechtigte von seinem Optionsrecht, dass sich in diesem Zusammenhang als Abwehrrecht darstelle, Gebrauch mache.

Das Vermögen der Vermietergemeinschaft hätte durch den Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes keine Minderung erfahren. Da also der Vorgang, wie das etwa auch beim Verzicht auf Nachbarrechte oder auf ein Belastungs- oder Veräußerungsverbot der Fall sei, nicht als Veräußerung von Vermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei (so auch Schubert/Pokorny/Schuch/Quatschnigg, Tz 14 zu § 29 EStG 1972), sei die bezahlte Optionsabläse gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 zu versteuern. Die Aufteilung und Zurechnung des zu versteuernden Betrages erfolge nach dem Beteiligungsverhältnis:

Optionsabläse: 4,913.000,00 S,

zu versteuernder Anteil in Höhe von 20 %: 982.600,00 S.

Mit Schreiben vom 23. April 2004 wurde die obige Berufung durch den Berufungswerber wie folgt ergänzt:

Vom Finanzamt werde die Zuordnung des Erlöses aus der Veräußerung des Optionsrechtes zu den sonstigen Einkünften unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 3.7.2003, 99/15/0003, damit begründet, dass die Aufgabe eines Optionsrechtes ein Unterlassen gegen Entgelt darstelle, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt werde.

Weiters werde seitens des Finanzamtes wie folgt begründet: "Der entgeltliche Verzicht auf das Optionsrecht ist nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Das Optionsrecht ist nicht übertragbar und bewirkt, dass dem Berechtigten der Vermögensgegenstand im Optionsfalle zu den bereits vereinbarten Bedingungen angeboten werden muss. Es muss nicht in erster Linie darauf gerichtet sein, einen Vermögensgegenstand zu erwerben, sondern kann auch dazu dienen, unerwünschte Veräußerungsvorgänge an einen Dritten zu unterbinden, indem der Berechtigte von seinem Optionsrecht, das sich in diesem Zusammenhang als Abwehrrecht darstellt, Gebrauch macht".

Die angeführte Bescheidbegründung stelle (mit samt der zitierten Erkenntnisse) einen praktisch wortgleichen Auszug aus der Begründung des VwGH-Erkenntnisses 99/15/0003 dar, wobei inhaltlich Vorkaufsrecht (Sachverhalt des VwGH-Erkenntnisses) durch Optionsrecht ersetzt worden sei. Diese Gleichbehandlung von Vorkaufsrechten und Optionsrechten sei jedoch sachlich unrichtig. Das zitierte VwGH-Erkenntnis sowie die dort zitierte Judikatur würde sich ausdrücklich auf Vorkauf und ähnliche Rechte beziehen.

Bei einem Vorkaufsrecht handle es sich um eine Verpflichtung des Verkäufers, im Falle des beabsichtigten Weiterverkaufes einer Sache, diese dem Berechtigten anzubieten. Es sei aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung unvererblich und nicht übertragbar.

Unter einem Optionsrecht werde hingegen ein Vertrag verstanden, durch den eine Partei das Recht erhalte, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Die Option gewähre also ein Gestaltungsrecht. Im vorliegenden Fall entspreche auch die Formulierung des Optionsrechtes (Ankaufrechtes) im Leasingvertrag (§ 13) dem Typus des klassischen Optionsrechtes.

Im Gegensatz zum Vorkaufsrecht sei das Optionsrecht somit ein Gestaltungsrecht des Optionsberechtigten, welches ohne Zustimmung des Verpflichteten ausgeübt werden könne und welches grundsätzlich übertragbar sei.

Das Optionsrecht sei weiters eindeutig bewertbar und stelle somit auch ein (unkörperliches) Wirtschaftsgut dar.

Im – in der Bescheidbegründung zitierten – VwGH-Erkenntnis 99/15/0003 werde die Steuerpflicht gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 damit begründet, dass das Vorkaufsrecht nicht übertragen – und somit nur entgeltlich aufgegeben werden könne. Da jedoch im vorliegenden Fall eine Übertragung eindeutig (zivilrechtlich) zulässig sei, könne aus einer Veräußerung eine Aufgabe nicht abgeleitet werden. Das Finanzamt gehe somit in der Bescheidbegründung von einer falschen Auslegung des Sachverhaltes aus.

Im zitierten Erkenntnis werde weiters ausgeführt, dass es einer Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 entgegenstehe, wenn der Vorgang als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei.

Aufgrund der Tatsache, dass das Optionsrecht eine wertvolle Liegenschaft mit maßgeblichen stillen Reserven betroffen hätte, hätte das Optionsrecht für die ehemalige Vermietergemeinschaft einen wesentlichen Vermögensbestandteil bedeutet.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um eine Veräußerung von Vermögen und um keine Vermögensumschichtung handle, da das Vermögen der Vermietergemeinschaft keine Minderung erfahren hätte, sei somit unrichtig. Dies insbesondere

deshalb, da das Finanzamt dies mit dem "Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes" argumentiere. Da jedoch einerseits kein Verzicht und andererseits kein Vorkauf, sondern ein Optionsrecht (laut Leasingvertrag ausdrücklich "Ankaufsrecht") vorliege, entspreche die Bescheidebegründung nicht dem Sachverhalt. Es liege somit eindeutig eine Veräußerung von Vermögen bzw. eine Vermögensumschichtung vor, wodurch eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 ausgeschlossen sei.

Bei der Veräußerung eines Optionsrechtes handle es sich um ein Entgelt für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes. Aufgrund der endgültigen Übertragung des Optionsrechtes sei eine Besteuerung als Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 nicht zulässig. Die Qualifikation als Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 würde lediglich im Falle der entgeltlichen Einräumung eines Optionsrechtes denkbar sein. Ein derartiger Zusammenhang sei jedoch im vorliegenden Fall nicht herstellbar.

Weiters könne argumentiert werden, dass es sich bei der Optionsablöse, welche die Veräußerung des Optionsrechtes darstelle, um ein Entgelt für die Aufgabe einer Einkunftsquelle handle, welches keinesfalls unter die sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 falle. Die Rechtsauffassung werde auch vom Bundesministerium für Finanzen bestätigt. Im Erlass vom 14. Februar 1997 werde angeführt, dass "die Ablöse eines nichtbetrieblichen Mietrechtes außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist ... nicht der ESt" unterliege (BMfF vom 14. Februar 1997, ÖStZB 1997, Seite 225).

Die vom VwGH geforderte Veräußerung eines Vermögensgegenstandes, welche eine Steuerpflicht gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 ausschließe, liege im vorliegenden Fall eindeutig vor. Nach dem oben angeführten Erlass des BMfF sei "die entgeltliche Aufgabe einer Einkunftsquelle, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, ... nicht diesen Einkünften zuzurechnen".

Diese Ansicht werde auch durch die Literatur deutlich zum Ausdruck gebracht. So würden zum Beispiel nach Quatschnigg, Tz 19 zu § 29, entgeltliche Übertragungen von Vorkaufsrechten, Wiederkaufsrechten bzw. Optionsrechten nicht der Steuerpflicht unterliegen.

Dies werde ebenfalls in der UFS-Entscheidung vom 28. Mai 2003 (RV/3763-W/02) vertreten, welche zur Frage der Steuerpflicht eines Entgelts im Zusammenhang mit der Auflösung eines Mietvertrages ergangen sei und welche die von Bw. vertretene Rechtsansicht bestätige.

Denkbar würde lediglich eine Besteuerung nach § 30 EStG 1988 sein, da es sich bei der Veräußerung des Optionsrechtes um die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes handle, welches innerhalb der (einjährigen) Spekulationsfrist Steuerpflicht auslösen würde. Da die Veräußerung jedoch außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei, liege keine Steuerpflicht vor. Da die Optionsablöse somit eindeutig nicht der Steuerpflicht unterliegen würde, werde beantragt, die sonstigen Einkünfte mit 0,00 € festzusetzen.

Die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO werde beantragt. Weiters werde eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO beantragt.

Aus dem Gewinnfeststellungsakt GesbR sowie dem Arbeitsbogen zur dortigen Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1995 geht unter Anderem Folgendes hervor:

Am 14. Februar 1990 wurde zwischen der Firma GmbH&CoKG (Leasinggeber) einerseits und A.P., Bw., C.L., H.K. und O.S. (Leasingnehmer) andererseits ein Immobilien-Leasingvertrag abgeschlossen. Die für die Berufsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

*"§ 1*

*Leasinggegenstand*

*1.*

*Der Leasinggeber ist Eigentümer der Liegenschaften T23+25 .....samt den darauf befindlichen Gebäuden, welche den Leasingnehmern nach eingehender Besichtigung genau bekannt sind. Es ist geplant, im Einvernehmen zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer die bestehenden Gebäude mit einem voraussichtlichen Kostenaufwand von circa 25,000.000,00 S zu erweitern und umzubauen.*

*2.*

*Den Leasinggegenstand jedoch derzeit bildet die unter Punkt 1 genannte Liegenschaft samt allen bestehenden Gebäuden.*

*§ 2*

*Übergabe/Gewährleistung*

*Hinsichtlich des Leasinggegenstandes wird als voraussichtlicher Übergabezeitpunkt der 1. April 1990 vereinbart.*

*§ 3*

*Leasingdauer*

*1.*

*Das Leasingverhältnis beginnt mit 1. April 1990 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden.*

*2.*

*Die Kündigung hat mittels eingeschriebenen Briefes an die zuletzt bekannt gegebene Adresse des anderen Vertragsteiles zu erfolgen. Für die Rechtzeitigkeit der Kündigung ist der Tag der Absendung des Kündigungsschreibens maßgebend.*

*3.*

*Die Leasingnehmer verzichten jedoch für sich und ihre Rechtsnachfolger auf die Dauer von 15*

*Jahren ab Fälligkeit der ersten Monatsleasingrate auf die Ausübung des Kündigungsrechtes.*

#### *§ 4*

##### *Leasingrate*

*1.*

*Die Leasingnehmer haben dem Leasinggeber eine Leasingrate von 0,75 % von den unter Punkt 6 angeführten Investitionskosten zuzüglich gesetzlicher USt monatlich im Vorhinein zu bezahlen.*

*.....*

*6.*

*Bei der Berechnung der angeführten Leasingrate wurde von Investitionskosten in der Höhe von netto 6.000.000,00 S ausgegangen. Unter Investitionskosten fallen Kaufpreis, Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, sowie alle Kosten, die mit der Errichtung des Kaufvertrages in Einklang stehen, an.*

*Die in §1/1 beabsichtigten Umbau- und Erweiterungsarbeiten sind nicht Kalkulationsbestandteile bei der festgelegten Leasingrate. Tatsächlich anfallende Kosten, die über diesen Betrag hinausgehen, tragen die Leasingnehmer aus Eigenem.*

*.....*

#### *§ 7*

##### *Instandhaltung*

*1.*

*Die Leasingnehmer verpflichten sich, den Leasinggegenstand sorgfältig und pfleglich zu behandeln und sämtliche am Leasinggegenstand notwendig werdende Reparaturen auf eigene Kosten durchzuführen. Überhaupt ist der Leasinggegenstand auf alleinige Kosten der Leasingnehmer in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten. Die Leasingnehmer sind weiters verpflichtet, die Heizungs-, Be- und Entlüftungsanlagen, ferner sämtliche Elektro- und Wasserinstallationen, sowie Entsorgungsanlagen stets in betriebsfähigem Zustand zu erhalten und diese im Falle von Störungen Instand setzen zu lassen.*

*2.*

*Kommen die Leasingnehmer ihren Verpflichtungen gemäß 1. nicht nach, so hat der Leasinggeber das Recht, die erforderlichen Arbeiten auf Kosten der Leasingnehmer vornehmen zu lassen.*

*3.*

*Die Leasingnehmer haben jeden am Leasinggegenstand entstandenen Schaden dem Leasinggeber unverzüglich anzuzeigen und sind zur sofortigen Behebung dieser Schäden verpflichtet.*

*.....*



## § 12

### Außerordentliche Kündigung

#### 1.

*Der Leasinggeber kann ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist den Leasingvertrag durch eingeschriebenen Brief mit sofortiger Wirkung auflösen,*

*wenn*

*a*

*sich die Vermögenslage der Leasingnehmer erheblich verschlechtert. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ein Insolvenzverfahren rechtswirksam eröffnet oder ein Konkursantrag mangels Deckung der Kosten des Verfahrens abgewiesen wird oder ein Exekutionsverfahren anhängig ist und dieses nicht innerhalb von drei Monaten eingestellt wird;*

*b*

*die Leasingnehmer vom Leasinggegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch machen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Leasingnehmer den Leasinggegenstand vernachlässigen oder den vertraglich vorgesehenen Verwendungszweck eigenmächtig ändern und den vertragswidrigen Zustand trotz schriftlicher Aufforderung und Setzung einer 30-tägigen Nachfrist nicht beseitigen;*

*c*

*die Leasingnehmer ihren Verpflichtungen auf Bezahlung der Leasingrate oder anderer aufgrund dieses Vertrages vereinbarter Geldleistungen trotz schriftlicher Mahnung und Setzung einer 30-tägigen Nachfrist vor deren Ablauf nicht nachkommen;*

*d*

*die Leasingnehmer sonst in erheblicher Weise wiederholt und beharrlich gegen Bestimmungen dieses Vertrages verstoßen.*

*Treten die in Absatz 1. genannten Kündigungsgründe nur bei einem der Leasingnehmer ein, so stehen die oben genannten Gestaltungsrechte diesem gegenüber zu. Hinsichtlich der verbleibenden Leasingnehmer bleiben sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag aufrecht.*

#### 2.

*Die Leasingnehmer haben bei vorzeitiger Vertragsauflösung aus den in Absatz 1 angeführten Gründen oder aus sonstigem Verschulden der Leasingnehmer alle aufgrund dieses Vertrages vereinbarten Zahlungen bis zum Ende der Kündigungsverzichtsfrist zu leisten, erhalten jedoch für alle sofort fällig gestellten Zahlungen eine Zinsgutschrift in Höhe der um 0,25 Prozentpunkte verminderten Sekundärmarktrendite, Anleihen im weiteren Sinn, gemäß der vom Direktorium der Österreichischen Nationalbank veröffentlichten Tabelle 5.4..*

#### 3.

*Die Leasingnehmer haben die Zahlung dieses so errechneten Betrages binnen 8 Tagen nach Bekanntgabe im Auflösungsschreiben zu leisten. Dies unabhängig von Ansprüchen, die ihnen aus der Verwertung des Leasinggegenstandes im Sinne des nachstehenden Absatzes zustehen.*

4.

*Der Leasinggeber wird den Leasinggegenstand nach kaufmännischen Grundsätzen verwerten. Die vom Leasinggeber erzielten Verwertungserlöse im Ausmaß von 95% abzüglich der aufgelaufenen und belegten Verwertungs- und Instandhaltungskosten sind dem Leasingnehmer gut zu bringen. Die Gutschrift von Verwertungserlösen erfolgt erst nach tatsächlichem Eingang des Verwertungserlöses beim Leasinggeber. Falls die Verwertung nicht durch Verkauf, sondern durch Weitervermietung/-verpachtung erfolgt, werden die entsprechenden Mieten abzüglich belegter Instandhaltungskosten im Rahmen der Verwertung jeweils nach Eingang beim Leasinggeber dem Leasingnehmer bis zum Ende der Kündigungsverzichtsfrist zu 95% gutgeschrieben.*

5.

*Falls die Leasingnehmer bei vorzeitiger Auflösung im Sinne dieser Vertragsbestimmung die volle Auflösungsforderung bereits bezahlt haben, sind ihnen alle gutgeschriebenen Verwertungserlöse binnen 8 Tagen nach Gutschrift auszubezahlen. Falls dem Leasinggeber aus der Auflösung noch Forderungen gegen die Leasingnehmer zustehen, sind die Gutschriften gegen diese Forderungen zu verrechnen.*

## **§ 13**

### **Ankaufsrecht**

1.

*Den Leasingnehmern wird unter der Voraussetzung der ordnungsgemäßen Erfüllung des Leasingvertrages das Recht eingeräumt, nach Ablauf von 15 Jahren, gerechnet ab Fälligkeit der ersten Leasingrate, vom Leasinggeber die gesamten Leasinggegenstände durch einseitige Erklärung um die seinerzeitigen Investitionskosten gemäß § 4, Punkt 6, käuflich zu erwerben. Die Leasingnehmer sind auch berechtigt, einen Dritten als Käufer namhaft zu machen.*

2.

*Die Ausübung des Ankaufsrechtes ist spätestens 6 Monate vor Ende des 15. Jahres mittels eingeschriebenen Briefes dem Leasinggeber gegenüber zu erklären.*

3.

*Für den Fall der Ausübung der Option übernehmen die Leasingnehmer den Leasinggegenstand am Tage des Ablaufes des Leasingvertrages und hat der Leasinggeber den Leasingnehmern zu diesem Termin Zug um Zug gegen Zahlung des Kaufpreises entsprechende einverleibungsfähige Urkunden auszuhändigen.*

.....

## § 14

### Allgemeine Bestimmungen

.....

5.

*Änderungen und Ergänzungen dieses Leasingvertrages bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.*

.....

11.

*Die Leasingnehmer erhalten das Recht, im Einvernehmen mit dem Leasinggeber aus diesem Vertrag unentgeltlich oder entgeltlich Rechte an Dritte zu übertragen. Der Leasinggeber kann jedoch nur aus wichtigen Gründen eine Zustimmung verwehren.*

.....

12.

*Beabsichtigt ist, dass die betreffenden Liegenschaften gemäß § 1 erweitert und umgebaut werden. Dies bedarf einer einvernehmlichen Änderung dieses bestehenden Vertrages, insbesondere im Hinblick auf Laufzeit, Leasingrate, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, Restwert, Optionsvereinbarung".*

Weiters liegt vor eine Vereinbarung, undatiert, „abgeschlossen zwischen A.P., Bw., C.L., H.K. und O.S., gemeinschaftlich zur ungeteilten Hand, in der Folge Optionsberechtigte genannt, und der P.GmbH, in der Folge Käufer genannt:

#### *Präambel*

1.

*Die GmbH&CoKG hat mit dem Käufer vollinhaltlich bekannten Vereinbarungen vom 14. Februar 1990 den Optionsberechtigten eine rechtsverbindliche Option auf Ankauf der Liegenschaften EZ 156 und EZ 161 eingeräumt.*

*Beide Liegenschaften befinden sich im Eigentum der GmbH&CoKG.*

2.

*Der Käufer und die GmbH&CoKG sind nach Maßgabe der Bedingung, dass die Optionsberechtigten zustimmen, überein gekommen, dass der Käufer die optionsgegenständlichen Liegenschaften von der GmbH&CoKG frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten kauft, oder mit allen Rechten und Pflichten den Leasingvertrag vom 14. Februar 1990 übernimmt.*

*Dementsprechend vereinbaren die Vertragspartner:*

I.

*Die Optionsberechtigten entslagen sich hiermit rechtsverbindlich und unwiderruflich ihres,*

*ihnen von der GmbH&CoKG eingeräumten oben angeführten Optionsrechten betreffend die oben angeführten Liegenschaften zu Gunsten des Käufers und stimmen zu, dass der Käufer die optionsgegenständlichen Liegenschaften von der GmbH&CoKG ohne Übernahme der Optionsverpflichtung kauft oder least.*

*II.*

*Demgegenüber verpflichtet sich der Käufer zur Bezahlung einer einmaligen Optionsabläse in Höhe von insgesamt 4,913.000,00 S.*

*Diese ist nach entsprechender Rechnungslegung seitens der Optionsberechtigten zu jenem Zeitpunkt zur Bezahlung fällig, indem die GmbH&CoKG einen Erwerb der Liegenschaften oder einer Übernahme des Leasingvertrages zustimmt.*

*Die Bezahlung der Optionsabläse ist ausschließlich auf das Konto....., lautend auf Vermietergemeinschaft, zu leisten.*

*1.*

*Der Bestand dieses Vertrages wird nicht durch die Unwirksamkeit einzelner Bestimmungen desselben berührt. Eine unwirksame Bestimmung ist durch eine andere gültige und zulässige Bestimmung zu ersetzen, die dem Sinn und Zweck der weggefallenen Bestimmung entspricht.*

*2.*

*Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform. Hievon kann nur schriftlich abgegangen werden.*

*3.*

*Dieser Vertrag geht sowohl seitens des Käufers, als auch auf Seiten der Optionsberechtigten auf die jeweiligen Rechtsnachfolger über bzw. ist auf diese mit der jeweiligen Weiterüberbindungspflicht zu übertragen.*

*4.*

*Beide Teile verzichten auf das Rechtsmittel der Anfechtung dieses Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes.*

*5.*

*Erfüllungsort ist der Sitz des Käufers. Als örtlicher Gerichtsstand wird der Erfüllungsort vereinbart.*

*.....*

*7.*

*Die Optionsberechtigten sind verpflichtet, die GmbH&CoKG umgehend von gegenständlichen Vereinbarungen in Kenntnis zu setzen"*

Mit Bescheid vom 30. September 1997 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Bezug auf obiges Objekt gemäß § 188 BAO vorläufig mit -53.305,00 € festgesetzt.

Mit Bescheid vom 6. Oktober 1997 wurde obiger Bescheid für endgültig erklärt.

Am 4. Mai 2000 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an die GesbR abgefertigt:

Der Abgabenbehörde I. Instanz sei bekannt geworden, dass den GesbR von der P.GmbH eine Optionsabläse in Höhe von 4,913.000,00 S zugeflossen sei.

Diese würden daher ersucht werden, für das Jahr 1995 berichtigte Abgabenerklärungen einzureichen.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2000 wurde für die GesbR wie folgt geantwortet:

Die ehemaligen Eigentümer der Liegenschaften EZ 156 und EZ 161 hätten von der P.GmbH als Entgelt für die rechtsverbindliche und unwiderrufliche Entschlagung hinsichtlich ihres Optionsrechtes auf Ankauf der oben angeführten Liegenschaft eine so genannte Optionsabläse von 4,913.000,00 S erhalten. Der gesamte Sachverhalt im Zusammenhang mit der oben angeführten Liegenschaft sei dem Finanzamt zumindest seit der Betriebsprüfung über die Jahre 1993 - 1995 (Betriebsprüfungsbericht vom 2. September 1997) vollständig bekannt.

Die angeführte Optionsabläse stelle ein Entgelt für die Veräußerung der Option dar, welches nur dann zu den Einkünften zähle, wenn die Veräußerung innerhalb der (einjährigen) Spekulationsfrist erfolge. Da im vorliegenden Fall die Einräumung der Option mit Vertrag vom 14. Februar 1990 erfolgt sei, sei die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt. Eine Zuordnung der Optionsabläse zu den sonstigen Einkünften (Einkünften aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988) könne nicht erfolgen, da nach herrschender Meinung lediglich die (entgeltliche) Einräumung eines Vorkaufsrechtes, einer Option bzw. die Optionsprämie als so genannter "Stillhalter" zu den sonstigen Einkünften zählen würden (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, 4. Auflage, § 29 Tz 41), Quantschnigg (Einkommensteuerhandbuch, § 29 Tz 19) führe zum Beispiel ausdrücklich an, dass die Veräußerung eines Optionsrechtes nicht unter § 29 Z 3 EStG 1988 fallen würde. Maßgebend sei nach Quantschnigg, ob ein Entgelt für den Verlust der Substanz (steuerfrei) oder für Gebrauchsüberlassung oder Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit (sonstige Einkünfte) bezahlt werde.

Eine Besteuerung unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung scheide ebenfalls aus, da kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Mietverhältnissen vorliege. Eine Zuordnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung komme auch deshalb nicht in Betracht, da die Veräußerung der Option einen Veräußerungserlös darstelle, der grundsätzlich von den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht umfasst sei. Dies bestätige auch das Bundesministerium für Finanzen (ÖStZ 1997, Seite 225), wonach die entgeltliche Aufgabe einer Einkunftsquelle (Ablöse eines Mietrechts) nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zähle.

Da es sich somit bei der oben angeführten Optionsabläse um einen steuerfreien Vorgang handle, würden sich gegenüber den bisher abgegebenen Steuererklärungen keine Änderungen ergeben bzw. sei eine Berichtigung der Abgabenerklärungen mangels Änderung nicht möglich.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht sei noch anzumerken, dass die Gründe für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO nicht vorliegen würden, da der gesamte Sachverhalt dem Finanzamt anlässlich der Betriebsprüfung für die Jahre 1993 – 1995 offen gelegt worden sei. Schwerpunkt dieser Prüfung wären insbesondere die Beendigung der Vermietungstätigkeit und die daraus resultierenden steuerlichen Folgen gewesen.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2000 wurde durch den Betriebsprüfer zu obigen Ausführungen wie folgt Stellung genommen:

Von 14. Mai 1997 bis 28. August 1997 hätte beim angeführten Unternehmen eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden. Prüfungsschwerpunkt wäre unter Anderem gewesen, ob die Betätigung (Vermietung und Verpachtung) Einkunftsquelleneigenschaft besitze bzw. unter Liebhaberei einzustufen sei.

Weder aus den Erklärungen, noch aus den vorgelegten Unterlagen (Kontoauszügen, Verträgen) wäre zu erkennen gewesen, dass sich die P.GmbH verpflichtet hätte, eine Optionsabläse von 4,913.000,00 S an die Vermietergemeinschaft GesbR zu leisten.

Aus dem Schreiben vom 17. Februar 1995 der Vermietergemeinschaft an die GmbH&CoKG gehe lediglich vor, dass die P.GmbH die Haftung für den mit der Vermietergemeinschaft abgeschlossenen Leasingvertrag übernehme. Außerdem gehe aus dem Schreiben hervor, dass die Vermietergemeinschaft von ihrem derzeit zustehenden Optionsrecht aus dem Leasingvertrag gegenüber der GmbH&CoKG keinen Gebrauch machen würde. Dass es zu einer Vereinbarung zwischen der Vermietergemeinschaft und der P.GmbH gekommen sei, wäre nicht zu erkennen gewesen, zudem auch die Zahlung der Optionsabläse durch Übergabe von Barschecks an jeden einzelnen Gesellschafter der Vermietergemeinschaft erfolgt sei. Die im Schreiben angeführte Behauptung, der gesamte Sachverhalt im Zusammenhang mit den Liegenschaften EZ 161 und EZ 156 würde während der Betriebsprüfung vollständig bekannt gewesen bzw. geworden sein, sei unrichtig.

Mit Bescheid vom 12. Juli 2001 wurde das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Ebenso am 12. Juli 2001 wurde ein neuer Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO abgefertigt.

Die im Kalenderjahr 1995 durch die GesbR erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden gemäß § 188 BAO mit 4,859.695,00 S festgestellt.

Im ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 30. September 1997 wurden diese mit minus 53.305,00 S festgesetzt.

Begründet wurde obiger Bescheid vom 12. Juli 2001 wie folgt:

Die Hausgemeinschaft GesbR würde aus den Herren O.S., A.P., C.L., H.K. und Bw. bestehen, die jeweils zu 20 % an oben angeführter Gesellschaft beteiligt seien. Diese hätten im Jahr 1990 mit der GmbH&CoKG einen Immobilienleasingvertrag betreffend die Liegenschaft T23+25 abgeschlossen. Beabsichtigt wäre gewesen, dieses Objekt als Bauherrenmodell nach den Bestimmungen des Stadterneuerungs- bzw. Assanierungsgesetzes zu sanieren und weiter zu vermieten.

Nachdem sich im Jahr 1994 die steuerlichen Rahmenbedingungen (strenger Bauherrenbegriff, Liebhaberei) geändert hätten, im Mietrechtsgesetz zum Beispiel 6-Monatsverträge verboten worden wären, sowie Teile des Hauses 23 eingestürzt sein würden, sei das Projekt seitens der Mietergemeinschaft im Jahr 1995 aufgegeben worden.

In weiterer Folge hätte die P.GmbH die Liegenschaft erworben, als Bauträger umgebaut und verkauft.

Im Rahmen des Einstieges der P.GmbH sei zwischen der Vermietergemeinschaft und der P.GmbH eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden, in der unter Anderem eine Optionsablöse in Höhe von 4,913.000,00 S, die von Seiten der Vermietergemeinschaft im Immobilienleasingvertrag mit der GmbH&CoKG vereinbart worden sei, von der P.GmbH an die Vermietergemeinschaft bezahlt worden. Die Bezahlung sei erfolgt entgegen der Vereinbarung mittels Barscheck an jeden einzelnen Gesellschafter der Vermietergemeinschaft Anfang Mai 1995.

Diese "Optionsablöse" sei weder bei den Empfängern, noch bei der Vermietergemeinschaft offen gelegt worden. Auch bei der abgabenbehördlichen Prüfung der Vermietergemeinschaft im Jahr 1997 wäre von einer Optionsablöse keine Rede gewesen, obwohl im Zuge der Betriebsprüfung sämtliche Unterlagen (schon im Hinblick auf eine allfällige Liebhaberei) genau überprüft worden wären.

Ganz im Gegenteil gehe aus einem Schreiben vom 17. Februar 1995 der Vermietergemeinschaft GesbR an die GmbH&CoKG eindeutig hervor, dass die P.GmbH die Haftung für den mit der Vermietergemeinschaft abgeschlossenen Leasingvertrag übernehme. Des Weiteren werde in diesem Schreiben an die GmbH&CoKG mitgeteilt, dass die Vermietergemeinschaft von ihrem Optionsrecht aus dem Leasingvertrag gegenüber der GmbH&CoKG keinen Gebrauch mache. Die Vermietergemeinschaft hätte somit gegenüber der P.GmbH keinen Rechtsanspruch auf eine Optionsablöse. Dies schon im Hinblick darauf, als die P.GmbH sämtliche Pflichten aus dem seinerzeitigen Leasingvertrag übernommen hätte. Als einzigen Grund für diese "Optionsablöse" erblicke die Abgabenbehörde I. Instanz das

wirtschaftliche Naheverhältnis zwischen der Vermietergemeinschaft GesbR und der P.GmbH. Zum Einen herrsche fast 100 %ige Gesellschafteridentität, zum Zweiten hätte man versucht, die Optionsablösen bei den Gesellschaftern der Vermietergemeinschaft "steuerfrei" zu belassen, obwohl diese bei der P.GmbH zur Gänze als Betriebsausgabe angesetzt worden wären.

Den Argumentationen in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Juni 2000, wonach diese Optionsablösen einen steuerfreien Vorgang darstellen würden, könne das Finanzamt nicht folgen, zumal durch diese Vorgangsweise bereits ein Missbrauchtatbestand im Sinne des § 22 BAO erblickt werden könne, da unter "Fremden" bei vorliegendem Sachverhalt niemals eine "Optionsablöse" bezahlt worden sein würde.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt, da Tatsachen und Beweismittel, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existent gewesen wären, jedoch später hervorgekommen seien, vorhanden gewesen wären, und die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig seien.

Die Zurechnung bei der Hausgemeinschaft sei erfolgt, da diese mit ihren gesetzlichen Vertretern aufgetreten wäre. Die Behandlung als umsatzsteuerbaren Vorgang sei aufgrund der abgeschlossenen Vereinbarung, aus der ein "Leistungsaustausch" zu erblicken gewesen wäre, erfolgt.

Die Zurechnung der Einkünfte sei brutto (inkl. USt) erfolgt, da diese im Jahr 1995 zur Vereinnahmung geführt hätte. Die USt könne im Jahr der Entrichtung als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.

Mit Schreiben vom 6. August 2001 wurde gegen obige Bescheide Berufung eingereicht.

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid wurde wie folgt begründet:

Nach Meinung der Abgabenbehörde I. Instanz liege der einzige Grund für die "Optionsablöse" im wirtschaftlichen Naheverhältnis zwischen Vermietergemeinschaft und der P.GmbH. Dies werde in der Bescheidbegründung unter Hinweis auf eine angeblich "fast 100 %ige Gesellschafteridentität" festgestellt. Weiters werde als Begründung angeführt, dass unter "Fremden" bei vorliegendem Sachverhalt niemals eine Optionsablöse bezahlt worden sein würde. Diese Argumentation von Seiten der Behörde sei unrichtig, da einerseits lediglich zwei Gesellschafter (somit 40 %) der Vermietergemeinschaft an der P.GmbH beteiligt seien. Die Entscheidung vom Verkauf des Optionsrechtes sei in der Vermietergemeinschaft durch Mehrheitsbeschluss gefallen. Einer Lösung gegen die wirtschaftlichen Interessen der drei Gesellschafter, die nicht an der P.GmbH beteiligt seien, würden diese nicht zugestimmt haben. Die Voraussetzungen für gegenteilige Interessen und das Zustandekommen eines Geschäfts "unter Fremden" würden in diesem Punkt sicherlich vorliegen. Weiters sei das Objekt von der Vermietergemeinschaft nicht nur der P.GmbH, sondern auch anderen



potentiellen Investoren angeboten worden. Dies könne durch Schriftverkehr eindeutig nachgewiesen werden. Diesbezügliche Unterlagen (z.B. Schriftverkehr mit einer Leasinggesellschaft bzw. Protokolle der Gesellschaftersitzungen) seien bereits anlässlich der Betriebsprüfung offen gelegt worden. Weiters würden Ablöse bzw. Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit Leasingverträgen eine im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr übliche und verbreitete Gestaltungsvariante darstellen. Von einem Missbrauch gemäß § 22 BAO könne somit nicht gesprochen werden.

Würde die gewählte Konstruktion, wie in der Bescheidbegründung angeführt, jedoch trotzdem den Tatbestand des Missbrauches erfüllen, so würden auf keinen Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen können, da vielmehr in diesem Fall allenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung der P.GmbH zu unterstellen sein würde. Diese Problematik sei jedoch anlässlich einer abgabenrechtlichen Betriebsprüfung bei der P.GmbH ausführlich diskutiert worden, wobei jedoch auch in diesem Fall die Abgabenbehörde im Endergebnis von einer Fremdüblichkeit des Geschäftes ausgegangen sei.

Weiters werde in der Bescheidbegründung das wirtschaftliche Naheverhältnis bzw. die mangelnde Fremdüblichkeit und der daraus abgeleitete Missbrauchtatbestand damit zusätzlich begründet, dass die Optionsablöse bei den Gesellschaftern steuerfrei bleibe, obwohl diese bei der P.GmbH als Betriebsausgabe angesetzt werden könne. Diese Argumentation gehe jedoch eindeutig ins Leere, da es ein Grundsatz des österreichischen Einkommensteuerrechtes sei, dass im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten – zu denen die Vermietung zweifelsfrei zähle – die Veräußerung der Einkunftsquelle im Normalfall zu keiner Steuerpflicht führe. Die vom Finanzamt angeführte zusätzliche Begründung, dass versucht worden sei, die Optionsablöse steuerfrei zu belassen, obwohl diese bei der P.GmbH als Betriebsausgabe angesetzt worden wäre, sei inhaltsleer, da es keine gesetzliche Bestimmung gebe, die zur Geltendmachung des Betriebsausgabenabzuges die Steuerpflicht beim Geschäftspartner voraussetze. Vielmehr sei dies eine bei der Veräußerung von "privaten" bzw. außerbetrieblichen Wirtschaftsgütern übliche Konstellation.

In der Bescheidbegründung werde angeführt, dass die P.GmbH die Haftung für den Leasingvertrag übernehme. Dies sei grundsätzlich richtig, sei jedoch dahingehend zu präzisieren, dass zuerst mit der P.GmbH vereinbart worden sei, dass diese den Leasingvertrag übernehme und erst in der Folge von der P.GmbH die Haftung für den Leasingvertrag übernommen worden sei. Weiters sei anzuführen, dass in dem vom Finanzamt angeführten Schreiben vom 17. Februar 1995 die Vermieterergemeinschaft dem Leasinggeber lediglich mitgeteilt hätte, dass die P.GmbH den Leasingvertrag übernehmen würde wollen, die Wiederherstellungspflicht aufgrund des teilweisen Einsturzes des Gebäudes übernehme und natürlich – als Resultat der Übernahme des Leasingvertrages – auch für den Leasingvertrag

die Haftung übernehme.

In der Bescheidbegründung werde weiters argumentiert, dass aufgrund des Schreibens vom 17. Februar 1995, indem die Vermietergemeinschaft erklärt habe, von ihrem Optionsrecht keinen Gebrauch zu machen, kein Rechtsanspruch gegenüber der P.GmbH auf eine Optionsablöse bestehen würde. Diese Annahme sei völlig unbegründet, da diese Erklärung gegenüber der GmbH&CoKG notwendig gewesen wäre, da ansonsten die P.GmbH nicht in den Vertrag hätte eintreten können. Der wirtschaftliche Hintergrund der gesamten Transaktion liege darin, dass das gesamte Objekt Anfang 1995 einen Verkehrswert aufgewiesen habe, der wesentlich über dem Restkapital des Leasingvertrages gelegen sein würde. Aufgrund dieser Differenz hätte der Leasingvertrag bzw. das Optionsrecht aufgrund des Leasingvertrages ein wertvolles Wirtschaftsgut der Vermietergemeinschaft dargestellt. Eine unentgeltliche Übertragung an die P.GmbH würde wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen sein. Zur Abgeltung dieses Wertes des Leasingvertrages sei in der Folge die Optionsablöse mit der P.GmbH vereinbart worden. Nachdem diese Vereinbarung zustande gekommen sei, würde es natürlich notwendig gewesen sein, dass die Vermietergemeinschaft auf ihre Kaufoption gegenüber der Leasinggesellschaft verzichtet. Die Feststellung in der Bescheidbegründung, dass die Vermietergemeinschaft keinen Rechtsanspruch auf eine Optionsablöse habe, sei somit vollkommen unrichtig.

Im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung werde in der Bescheidbegründung angeführt, dass die Bezahlung der Optionsablöse entgegen der Vereinbarung mittels Barscheck an jeden einzelnen Gesellschafter erfolgt sei. Dies sei grundsätzlich richtig, da aus Vereinfachungsgründen und um einen unnötigen Aufwand zu vermeiden, die Begleichung des Kaufpreises auf direktem Wege erfolgt sei. Dies könne jedoch nicht negativ ausgelegt werden, da die Begleichung eines Kaufpreises durch Scheckzahlung im Wirtschaftsleben eine übliche Zahlungsmodalität darstelle.

In der Bescheidbegründung fehle jegliche Begründung, warum die Optionsablöse unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einbezogen werde. Dies sei gänzlich unrichtig und könne auch unter Anwendung des § 22 BAO nicht nachvollzogen werden, da jeglicher Zusammenhang mit einem Entgelt für Vermietung und Verpachtung fehle. Vielmehr handle es sich bei der Optionsablöse um ein Entgelt für die Aufgabe einer Einkunftsquelle, welches keinesfalls unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung falle. Die Rechtsauffassung werde auch vom Bundesministerium für Finanzen bestätigt. Im Erlass vom 14. Februar 1997 werde angeführt, dass "die Ablöse eines nicht betrieblichen Mietrechtes außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist ... nicht der Einkommensteuer" unterliegen würde (vgl. BMfF vom 14. Februar 1997, ÖStZ 1997, Seite 225).

Am 30. Oktober 2001 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

Mit Berufungsentscheidung vom 15. Juli 2003 durch den Unabhängigen Finanzsenat wurde obige Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend den Feststellungsbescheid, als auch gegen den Feststellungsbescheid als unzulässig zurückgewiesen.

Dies wurde im Wesentlichen damit begründet, dass obige Bescheide an die GesbR als Bescheidadressaten ergangen seien, die Gesellschaft aber zu diesem Zeitpunkt die Tätigkeit schon eingestellt gehabt hätte, und somit an die ehemaligen Gesellschafter im Einzelnen ergehen hätte müssen.

Mit neuerlichen Bescheiden vom 19. August 2003 wurde das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen sowie mit Bescheid gemäß § 188 BAO die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 4.859.695,00 S festgesetzt.

Die Begründung zu diesen Bescheiden ist mit der obigen Begründung ident.

Mit Schreiben vom 23. September 2003 wurde auch gegen obige Bescheide Berufung eingereicht. Dies unter Anderem mit folgender Begründung:

Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO:

Die in der Bescheidbegründung der Abgabenbehörde I. Instanz enthaltene Sachverhaltsdarstellung sei in wesentlichen Punkten unrichtig.

a)

Sachverhalt

Die Liegenschaft T23+25 sei von der ehemaligen Hausgemeinschaft GesbR in Form eines Leasingvertrages gemietet worden. Geplant wäre ursprünglich gewesen, das angeführte Objekt umzubauen bzw. zu sanieren und in der Folge als Mietobjekt zu vermieten. Im Rahmen der Umbauarbeiten sei es im Februar 1995 zu einem teilweisen Einsturz des Hauses Nr. 23 gekommen.

Aufgrund der mit dem Einsturz zusammenhängenden Mehrkosten und der dadurch bedingten Neuerrichtung bzw. aufgrund der geänderten steuerlichen und zivilrechtlichen (mietrechtlichen) Rahmenbedingungen, würde aus der Sicht der Miteigentümergeinschaft eine Vermietung nicht mehr rentabel gewesen sein bzw. seien als Alternative andere Verwertungsmöglichkeiten überlegt worden.

Als Alternative sei von der Miteigentümergeinschaft überlegt worden, die gesamte Liegenschaft bzw. die Rechte aus dem Leasingvertrag an einen Dritten zu veräußern. Hierüber seien mit mehreren Interessenten konkrete Verhandlungen geführt worden, wobei als gesamter Kaufpreis ein Betrag zwischen 10,5 und 11,5 Mio. S erzielbar gewesen wäre. Weiters sei überlegt worden, das Projekt als Bauträgerprojekt selbst zu realisieren. Dies sei jedoch von einem Gesellschafter aufgrund des erhöhten Risikos strikt abgelehnt worden. In der Folge sei von der Miteigentümergeinschaft entschieden worden, die Rechte aus dem

Leasingvertrag an die P.GmbH zu veräußern. An der P.GmbH seien zwei der fünf Gesellschafter, nämlich Bw. und A.P. zu je 50 % beteiligt.

Im Leasingvertrag zwischen Miteigentümergeinschaft und Leasinggesellschaft wäre vorgesehen gewesen, dass dem Leasingnehmer das Recht eingeräumt werde, den Leasinggegenstand durch einseitige Erklärung um einen Kaufpreis in Höhe der seinerzeitigen Investitionskosten zu erwerben, bzw. auch einen Dritten als Käufer namhaft zu machen.

Die Veräußerung der Rechte aus dem angeführten Leasingvertrag sei in der Folge in der Form erfolgt, dass von A.P. mit der Leasinggesellschaft Gespräche über den Erwerb der Liegenschaft (von der Leasinggesellschaft) bzw. den Eintritt in den Leasingvertrag zwischen Miteigentümergeinschaft und Leasinggesellschaft geführt worden wären. Um den Erwerb durch A.P. zu ermöglichen, wäre natürlich Voraussetzung gewesen, dass die Miteigentümergeinschaft ihre Rechte aus dem Leasingvertrag, insbesondere das Recht auf Erwerb der Liegenschaft an A.P. übertrage bzw. veräußere. Diese Abtretung aller Rechte aus dem Leasingvertrag sei in der Folge durch die Vereinbarung einer Optionsabläse in Höhe von 4,913.000,00 S erfolgt.

Dies sei der Leasinggesellschaft durch das vom Finanzamt in der Bescheidbegründung zitierte Schreiben vom 17. Februar 1995 mitgeteilt worden, in dem von der Miteigentümergeinschaft ausgeführt werde, dass

A.P. den Leasingvertrag (einschließlich der Haftung für die Erfüllung des Leasingvertrages) übernehme und

vom Optionsrecht kein Gebrauch gemacht werde.

Die Antwort der Leasinggesellschaft vom März 1995 auf dieses Schreiben hätte wie gefolgt gelautet: *"Wir stimmen der vorzeitigen Vertragsbeendigung sowie dem Verkauf des Optionsrechtes per ... unter Verzicht auf jegliche gegenseitigen Ansprüche zu und bitten um direkte Übergabe der Liegenschaft EZ 156 und EZ 161 an die P.GmbH".* Gleichzeitig sei an A.P. ein Schreiben mit der Mitteilung des offenen Kapitals des Leasingvertrages (entspreche dem Kaufpreis) übermittelt worden.

In der Folge sei zwischen der Leasinggesellschaft und A.P. ein Kaufvertrag über die Liegenschaften geschlossen worden.

b)

Wirtschaftliche Würdigung des Sachverhaltes

Die Abgabenbehörde I. Instanz erblicke als einzigen Grund für die Optionsabläse das wirtschaftliche Naheverhältnis zwischen Miteigentümergeinschaft und A.P., wobei dies einerseits durch die – vollkommen falsche – Annahme einer fast 100 %igen Beteiligungsidentität und andererseits durch den Versuch *"... die Optionsabläse bei den Gesellschaftern der ehemaligen Vermietergemeinschaft "steuerfrei" zu belassen, ..."*

begründet werde.

Weiters werde von der Abgabenbehörde I. Instanz argumentiert, dass durch die gewählte Vorgangsweise bereits ein Missbrauchtatbestand im Sinne des § 22 BAO erblickt werden könne, da unter Fremden bei vorliegendem Sachverhalt niemals eine Optionsablöse bezahlt worden sein würde.

#### Wirtschaftliches Naheverhältnis

Diese Argumentation von Seiten der Behörde sei unrichtig, da einerseits lediglich zwei Gesellschafter (somit 40 %) der Vermietergemeinschaft an der P.GmbH beteiligt seien. Die Entscheidung zum Verkauf des Optionsrechtes sei in der Vermietergemeinschaft durch Mehrheitsbeschluss gefallen. Einer Lösung gegen die wirtschaftlichen Interessen der drei Gesellschafter, die nicht an der P.GmbH beteiligt seien, würden diese nicht zugestimmt haben. Die Voraussetzungen für gegenteilige Interessen und das Zustandekommen eines Geschäfts "unter Fremden" liege somit in diesem Punkt sicherlich vor. Weiters sei das Objekt von der Vermietergemeinschaft nicht nur der P.GmbH, sondern auch anderen potentiellen Investoren angeboten worden. Dies könne durch Schriftverkehr eindeutig nachgewiesen werden. Diesbezügliche Unterlagen (z.B. Schriftverkehr mit einer Leasinggesellschaft bzw. Protokolle der Gesellschaftersitzungen) seien bereits anlässlich der Betriebsprüfung offen gelegt worden.

Weiters werde in der Bescheidbegründung das wirtschaftliche Naheverhältnis bzw. die mangelnde Fremdüblichkeit damit zusätzlich begründet, dass die Optionsablöse bei den Gesellschaftern steuerfrei bleibe, obwohl diese bei der P.GmbH als Betriebsausgabe angesetzt werden könne. Diese Argumentation gehe jedoch eindeutig ins Leere, da es ein Grundsatz des österreichischen Einkommensteuerrechtes sei, dass im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten – zu denen die Vermietung zweifelsfrei zähle – die Veräußerung der Einkunftsquelle im Normalfall zu keiner Steuerpflicht führe. Die vom Finanzamt angeführte zusätzliche Begründung, dass versucht worden sei, die Optionsablöse steuerfrei zu belassen, obwohl diese bei der P.GmbH als Betriebsausgabe angesetzt worden sei, sei inhaltsleer, da es keine gesetzliche Bestimmung gebe, die zur Geltendmachung des Betriebsausgabenabzuges die Steuerpflicht beim Geschäftspartner voraussetze. Vielmehr sei dies eine bei der Veräußerung von "privaten" bzw. außerbetrieblichen Wirtschaftsgütern übliche Konstellation.

#### Missbrauch

Ablöse bzw. Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit Leasingverträgen würden eine im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr übliche und verbreitete Gestaltungsvariante darstellen. Von einem Missbrauch gemäß § 22 BAO könne somit nicht gesprochen werden.

Würde die gewählte Konstruktion, wie in der Bescheidbegründung angeführt jedoch trotzdem den Tatbestand des Missbrauches erfüllen, so würden auf keinen Fall Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung vorliegen können, da vielmehr in diesem Fall allenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung der P.GmbH zu unterstellen sein würde. Diese Problematik sei jedoch anlässlich einer abgabenrechtlichen Betriebsprüfung bei der P.GmbH ausführlich diskutiert worden, wobei jedoch auch in diesem Fall die Abgabenbehörde im Endergebnis von einer Fremdüblichkeit des Geschäftes ausgegangen sei.

Der Verweis auf Missbrauch im Sinne des § 22 BAO in der Bescheidbegründung sei somit inhaltlich unrichtig und für die Bescheidbegründung irrelevant.

#### Rechtliche Abwicklung der Transaktion

In der Bescheidbegründung werde weiters angeführt, dass A.P. die Haftung für den Leasingvertrag übernehme. Dies sei grundsätzlich richtig, sei jedoch dahingehend zu präzisieren, dass zuerst zwischen A.P. und der Leasinggesellschaft bzw. zwischen A.P. und der Miteigentümergeinschaft vereinbart worden sei, dass A.P. das Objekt bzw. Leasingvertrag übernehme und erst in der Folge von A.P. die Haftung für den Leasingvertrag übernommen worden sei. Weiters sei anzuführen, dass in dem vom Finanzamt angeführten Schreiben vom 17. Februar 1995 die Miteigentümergeinschaft dem Leasinggeber lediglich mitteile, dass A.P. den Leasingvertrag übernehmen wollen würde, die Wiederherstellungspflicht aufgrund des teilweisen Einsturzes des Gebäudes übernehme und natürlich – als Resultat der Übernahme des Leasingvertrages – auch für den Leasingvertrag die Haftung übernehme.

In der Bescheidbegründung werde weiters argumentiert, dass aufgrund des Schreibens vom 17. Februar 1995, in dem die Vermietergemeinschaft erklärt habe, von ihrem Optionsrecht keinen Gebrauch zu machen, kein Rechtsanspruch gegenüber der P.GmbH auf eine Optionsablöse bestehen würde. Diese Annahme sei völlig unbegründet, da diese Erklärung gegenüber der GmbH&CoKG notwendig gewesen wäre, da ansonsten die P.GmbH nicht in den Vertrag hätte eintreten können. Der wirtschaftliche Hintergrund der gesamten Transaktion liege darin, dass das gesamte Objekt Anfang 1995 einen Verkehrswert aufgewiesen habe, der wesentlich über dem Restkapital des Leasingvertrages gelegen sein würde. Aufgrund dieser Differenz hätte der Leasingvertrag bzw. das Optionsrecht aufgrund des Leasingvertrages ein wertvolles Wirtschaftsgut der Vermietergemeinschaft dargestellt. Eine unentgeltliche Übertragung an die P.GmbH würde wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen sein. Zur Abgeltung dieses Wertes des Leasingvertrages sei in der Folge die Optionsablöse mit der P.GmbH vereinbart worden. Nachdem diese Vereinbarung zustande gekommen sei, würde es natürlich notwendig gewesen sein, dass die Vermietergemeinschaft auf ihre Kaufoption gegenüber der Leasinggesellschaft verzichtet. Die Feststellung in der Bescheidbegründung, dass die Vermietergemeinschaft keinen Rechtsanspruch auf eine Optionsablöse habe, sei somit vollkommen unrichtig.

Im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung werde in der Bescheidbegründung angeführt, dass

die Bezahlung der Optionsablässe entgegen der Vereinbarung mittels Barscheck an jeden einzelnen Gesellschafter erfolgt sei. Dies sei grundsätzlich richtig, da aus Vereinfachungsgründen und um einen unnötigen Aufwand zu vermeiden, die Begleichung des Kaufpreises auf direktem Wege erfolgt sei. Dies könne jedoch nicht negativ ausgelegt werden, da die Begleichung eines Kaufpreises durch Scheckzahlung im Wirtschaftsleben eine übliche Zahlungsmodalität darstelle.

c)

#### Rechtliche Beurteilung

In der Bescheidebegründung fehle jegliche Begründung, warum die Optionsablässe unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einbezogen werde. Dies sei gänzlich unrichtig und könne auch unter Anwendung des § 22 BAO nicht nachvollzogen werden, da jeglicher Zusammenhang mit einem Entgelt für Vermietung und Verpachtung fehle.

Vielmehr handle es sich bei der Optionsablässe um ein Entgelt für die Aufgabe einer Einkunftsquelle, welches keinesfalls unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung falle. Die Rechtsauffassung werde auch vom Bundesministerium für Finanzen bestätigt. Im Erlass vom 14. Februar 1997 werde angeführt, dass "die Ablöse eines nicht betrieblichen Mietrechtes außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist ... nicht der Einkommensteuer" unterliegen würde (vgl. BMfF vom 14. Februar 1997, ÖStZ 1997, Seite 225).

Bei der Veräußerung eines Optionsrechtes handle es sich um ein Entgelt für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes und nicht für eine Gebrauchsüberlassung. Auf Grund der endgültigen Übertragung des Optionsrechtes sei eine Besteuerung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Wortlaut des § 28 EStG 1988 nicht gedeckt, da dieser lediglich die Einkünfte aus "Vermietung und Verpachtung" bzw. aus der "Veräußerung von Miet- und Pachtforderungen" umfasse. Eine Besteuerung nach § 28 EStG 1988 sei auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht denkbar, da kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit Einkünften aus der Vermietungstätigkeit hergestellt werden könne. Eine Qualifikation als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würde lediglich im Falle der entgeltlichen Einräumung eines Optionsrechtes denkbar sein. Ein derartiger Zusammenhang sei jedoch im vorliegenden Fall nicht herstellbar.

Die Veräußerung der Rechte aus dem Leasingvertrag bzw. des Optionsrechtes stelle vielmehr ein Entgelt für die endgültige Aufgabe einer Einkunftsquelle dar.

Nach dem oben angeführten Erlass des BMfF vom 14. Februar 1997 sei "die entgeltliche Aufgabe einer Einkunftsquelle, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden,....nicht diesen Einkünften zuzurechnen".

Diese Rechtsansicht werde auch durch die Literatur deutlich zum Ausdruck gebracht. So würden zum Beispiel nach Quantschnigg, Tz 19 zu § 29 entgeltliche Übertragungen von

Vorkaufsrechten, Wiederkaufsrechten bzw. Optionsrechten nicht der Steuerpflicht unterliegen. Denkbar würde lediglich eine Besteuerung nach § 30 EStG 1988 sein, da es sich bei der Veräußerung des Optionsrechtes um die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes handle, welches innerhalb der (einjährigen) Spekulationsfrist Steuerpflicht auslöse. Da die Veräußerung jedoch außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei, liege keine Steuerpflicht vor.

Da die Optionsablässe eindeutig nicht der Steuerpflicht unterliege, werde beantragt, die Einkünfte wie im Bescheid vom 30. September 1997 mit minus 53.305,00 S festzusetzen.

Aus der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid ergibt sich unter Anderem Folgendes:

*"Es ist festzuhalten, dass die Berufungswerber seit dem Jahr 1990 die Liegenschaft in der T23+25 von der GmbH&CoKG geleast haben. Bis zum Einsturz des Gebäudes am 3. Februar 1995 waren nur einzelne Wohnungen des baufälligen Objektes vermietet und daher wurden auch nur sehr geringe Umsätze im Rahmen der Untervermietung des Gebäudes erzielt. Es war geplant, das Objekt zu sanieren und danach das gesamte Objekt der Vermietung zuzuführen. Mit dem Einsturz des Gebäudes wurde die Vermietungstätigkeit eingestellt und die Berufungswerber haben nach kurzer Überlegung beschlossen, das Sanierungsprojekt nicht mehr weiter zu führen. Damit wurde die Unternehmereigenschaft der Berufungswerber beendet.*

*Der Verkauf der Optionsrechte erfolgte somit bereits nach der Beendigung der Unternehmereigenschaft. Außerdem betrafen die Optionsrechte der Berufungswerber das Recht auf den Ankauf und nicht das Recht der Anmietung der gegenständlichen Liegenschaft. Daher steht der Verkauf der Optionsrechte in keinem Zusammenhang mit der bis zum Einsturz des Gebäudes durchgeführten Untervermietung.*

.....

*Die Optionsrechte der Berufungswerber standen in deren Privatvermögen. Verkäufe von Privatvermögen erfüllen nicht das Kriterium der Nachhaltigkeit. Ich möchte dabei nochmals betonen, dass nicht das im Leasingvertrag eingeräumte Mietrecht der Berufungswerber den Geschäftsgegenstand gebildet hat, sondern die Rechte auf den Ankauf der Liegenschaft veräußert wurden. Grundlage für die teilweise Untervermietung war aber das von der GmbH&CoKG den Berufungswerbern eingeräumte Mietrecht und nicht die Liegenschaft selbst. So hätten die Optionsrechte auch bei aufrechter Vermietung jederzeit an einen Interessenten verkauft werden können, ohne dass dadurch die Vermietung selbst berührt worden wäre.*

.....

*Die Abtretung der Optionsrechte hat gemeinsam mit der Übertragung der Liegenschaft an die P.GmbH stattgefunden, bildet damit mit diesem Rechtsgeschäft eine Einheit und unterliegt auch gemeinsam mit dem Grundstücksverkauf der Grunderwerbsteuer."*



Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 3. Dezember 2003 betreffend den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die GesbR mit -53.305,00 S festgesetzt. Es wurde somit der Berufung ohne Begründung stattgegeben.

Weiters liegt vor ein Schreiben der GesbR vom 6. September 1996 an die Abgabenbehörde I. Instanz wie folgt:

Es werde mitgeteilt, dass die oben angeführte Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb per 31. Dezember 1995 eingestellt habe und sich folgedessen aufgelöst habe.

Der Grund für die Unternehmensbeendigung bestehe im Wesentlichen im Wegfall der Unternehmensgrundlage der Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Einsturz des Bestandobjektes im Frühjahr 1995. Seitens der GmbH&CoKG wäre die Wiederherstellung des Objektes verlangt worden und sei dieses Ansinnen seitens der GesbR mit dem Hinweis auf höhere Gewalt zurückgewiesen worden.

Demzufolge seien die Leasingverträge seitens der GmbH&CoKG aufgelöst worden. Zusätzlich hätten Behördenauflagen die weitere Vermietung behindert.

Hinzu komme, dass Klagen wegen Besitzstörung, sowie einstweilige Verfügungen von einer Mieterin anhängig seien, welche eine Nutzung des Objektes unmöglich gemacht hätten.

Trotz zwischenzeitiger Sicherungsmaßnahmen würde daher eine weitere Objektnutzung im Rahmen der Vermietung und Verpachtung im bestehenden Zustand nicht möglich gewesen sein. Erschwerend wäre die neue Mietrechtsnovelle hinzugekommen.

Weiters liegt vor ein Schreiben der GmbH&CoKG vom 13. Februar 1995 an die "Vermietergemeinschaft Bw., A.P. & Partner" bezogen auf die gegenständlichen Liegenschaften wie folgt:

Man hätte davon Kenntnis erlangt, dass die Gebäude aufgrund teilweisen Einsturzes und wegen der sehr schlechten Bausubstanz beinahe zur Gänze abgerissen worden wären.

Im § 7 der abgeschlossenen Leasingverträge hätte sich die Vermietergemeinschaft zur sofortigen Behebung entstandener Schäden verpflichtet. Man würde daher diese auffordern, die noch bestehenden Gebäudeteile zu sanieren und die nicht mehr bestehenden neu aufzuführen. Die genaue Vorgangsweise sei mit der GmbH&CoKG abzustimmen.

Es liegt zudem vor ein Schreiben des Magistrates vom 8. Februar 1995, wonach die gegenständlichen Liegenschaften am 7. Februar 1995 unter Anwesenheit unter Anderem von O.S. als Vertreter der GmbH&CoKG besichtigt worden wären. Dabei würde festgestellt worden sein, dass bei den bereits teilweise erfolgten Teil-Abbrucharbeiten wahrgenommen worden wäre, dass die Bausubstanz eine sehr schlechte sei und daher das Objekt zur Gänze demoliert werde.

Zusätzlich liegt vor ein Schreiben der Vermietungsgemeinschaft vom 17. Februar 1995 an die GmbH&CoKG wie folgt:

Das Schreiben vom Februar 1995 hätten diese erhalten und es sei deren Wiederherstellungspflicht unbestritten.

Inzwischen hätten Gespräche mit der P.GmbH stattgefunden und diese möchte den bestehenden Leasingvertrag übernehmen.

Die P.GmbH übernehme die Haftung für den mit der Vermietergemeinschaft abgeschlossenen Leasingvertrag. Von dem der Mietergemeinschaft zu dieser Zeit zustehenden Optionsrecht aus dem Leasingvertrag werde gegenüber der GmbH&CoKG kein Gebrauch gemacht. Die P.GmbH hätte zum Ausdruck gebracht, dass sie die Wiederherstellungspflicht gemäß Leasingvertrag übernehme.

Es würde daher das Ansuchen gestellt werden um vorzeitige, einvernehmliche Lösung des Leasingvertrages per Ende März 1995, unter Verzicht auf jegliche Entschädigung.

Weiters liegt vor ein Schreiben der GmbH&CoKG an die Vermietergemeinschaft vom 21. Mai 1997:

Aufgrund der Anfrage der Vermietergemeinschaft würde mitgeteilt werden, dass die Leasingverträge über die Liegenschaften T23+25 mit August 1995 auf die P.GmbH übertragen worden wären.

Die Nutzungsentgelte für das Jahr 1995 seien der P.GmbH vorgeschrieben worden und seien von eben dieser bezahlt worden.

Im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung bei der P.GmbH für die Jahre 1995 bis 1997 sind zusätzlich folgende Schriftstücke enthalten:

Eine Vereinbarung vom 14. Februar bzw. 19. März 1990, abgeschlossen zwischen O.S., A.P., C.L., H.K. und Bw. einerseits sowie der GmbH&CoKG andererseits:

*"I.*

*Die GmbH&CoKG wird auf Rechnung und Gefahr der Herren O.S., A.P., C.L., H.K. und Bw. die Liegenschaft in EZ 156 um den Preis von 2,900.000,00 S von Frau...kaufen.*

*.....*

*Es ist beabsichtigt, dass die GmbH&CoKG mit den genannten Herren über diese Liegenschaft einen Leasingvertrag abschließt.*

*.....*

*II.*

*Die Herren O.S., A.P., C.L., H.K. und Bw. nehmen zur Kenntnis und erklären, dass sämtliche Aufwendungen, welche der GmbH&CoKG im Zusammenhang mit dem Erwerb der unter I. genannten Liegenschaft einschließlich aller Kosten und Zinsen erwachsen, zu ihren Lasten gehen.*

### III.

*Es wird vereinbart, dass der beabsichtigte Leasingvertrag innerhalb einer Frist von 12 Monaten abgeschlossen bzw. abgewickelt wird.*

.....

### IV.

*Für den Fall, dass der beabsichtigte Leasingvertrag innerhalb einer Frist von 12 Monaten nicht zu Stande kommt, verpflichten sich die Herren O.S., A.P., C.L., H.K. und Bw. entweder selbst, die unter I. genannte Liegenschaft von der GmbH&CoKG binnen einer weiteren Frist von 6 Monaten zu kaufen oder aber einen Dritten als Verkäufer namhaft zu machen.*

.....

### V.

*Für alle gemäß dieser Vereinbarung übernommenen Pflichten haften die Herren O.S., A.P., C.L., H.K. und Bw. zur ungeteilten Hand."*

Weiters eine Vereinbarung vom August bzw. September 1995 zwischen der GmbH&CoKG einerseits und A.P., Bw., C.L., H.K. und O.S. andererseits:

#### "1.

*Die GmbH&CoKG ist Eigentümerin der Liegenschaften.....mit den Grundstücksadressen T23+25.*

*Diese Liegenschaften sind Gegenstand eines Leasingvertrages zwischen der GmbH&CoKG als Leasinggeberin einerseits und den Herren A.P., Bw., C.L., H.K. und O.S. andererseits.*

#### 2.

*Im Zuge von Bauarbeiten am Haus Nr. 23 ist dieses teilweise eingestürzt und musste das Gebäude in der Folge zur Gänze demoliert werden.....*

*Mit der Durchführung aller Arbeiten wurde die P.GmbH beauftragt und darüber die Rechnung vom 25. Juli 1995 über 5,652.823,85 S an die GmbH&CoKG gelegt.*

.....

#### 4.

*Die GmbH&CoKG wird die Rechnung der P.GmbH vorerst bezahlen.*

.....

#### 5.

*Es ist geplant, dass der gesamte Rechnungsbetrag samt Zinsen spätestens bis 31. Dezember 1995 im Zuge eines Kaufes der unter I. genannten Liegenschaften durch die P.GmbH an die GmbH&CoKG refundiert wird.*

#### 6.

*A.P. und Bw. übernehmen zur ungeteilten Hand die Garantie dafür, dass die GmbH&CoKG den Betrag von 5,652.823,85 S samt Zinsen bis spätestens 31. Dezember 1995 zurückbezahlt*

erhält.

....."

Des Weiteren findet sich ein Protokoll der Gesellschaftersitzung der P.GmbH vom 28. November 1994, worin in Punkt 3. in Bezug auf das Projekt T23+25 festgehalten wurde:

*"Beschluss: Das Objekt wird, wie schon bei der letzten GS-Sitzung vereinbart, um 10,5 Mio. angekauft, und zwar von der GmbH&CoKG.*

*Das Gespräch wird Herr A.P. mit der GmbH&CoKG bezüglich der Konditionen führen."*

Ein Schreiben der GmbH&CoKG an die P.GmbH vom 31. Dezember 1997 ergibt Folgendes:

*"Betrifft: Leasingvertrag Nr. 33557 und 35770/T23+25*

*Mit Kaufvertrag vom 26. Juni 1997 wurden die im Betreff angeführten Immobilien verwertet.*

*Der Kaufpreis in Höhe von 6 Mio S ist am 31. Dezember 1996 auf unserem Konto eingelangt und wir geben Ihnen daher tieferstehend die Abrechnung zu beiden Leasingverträgen bekannt wie folgt:*

LV-33557	2,323.524,61 S
Offenes Kapital per 31. Dezember 1995	<u>171.764,49 S</u>
zzgl. Zinsen für 1996	2,495.289,10 S
LV-35770	
Offenes Kapital per 31. Dezember 1995	3,263.463,00 S
zzgl. Zinsen für 1996	<u>241.247,90 S</u>
	3,504.710,90 S
gesamt daher	<b>6,000.000,00 S</b>

*Das offene Kapital wurde mit dem eingelangten Kaufpreis abgedeckt.*

*Weiters belasten wir Sie mit einer Vertragsauflösungsgebühr in Höhe von*

	16.666,67 S
zzgl. 20% Mehrwertsteuer	<u>3.333,33 S</u>
	20.000,00 S

"

Am 14. Mai 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 15. September 2006 wurde folgendes Auskunftersuchen an die P.GmbH abgefertigt:  
Welche Vereinbarungen seien mit der GmbH&CoKG sowie der GesbR im Hinblick auf die Liegenschaften T23+25 abgeschlossen worden?

Sämtliche Schriftstücke würden in Kopie einzureichen sein, mündliche Abmachungen würden mit den wichtigsten Vertragsinhalten zusammenzufassen sein.

Mit Schreiben vom 15. November 2006 wurde wie folgt geantwortet:

Es würden die folgenden Verträge übermittelt werden:

- Kaufvertrag über die Liegenschaft zwischen P.GmbH und GmbH&CoKG;
- Vereinbarung über den Erwerb des Optionsrechtes,

Neben diesen Vereinbarungen gebe es natürlich noch entsprechenden Schriftverkehr, der dem Senat jedoch auf Grund des bisherigen Verfahrensablaufes sicherlich schon vorliege (Vergleiche Auszug aus dem Akt GesbR).

Beigelegt wurde zum einen die bereits zitierte undatierte Vereinbarung bezüglich des gegenständlichen Optionsrechtes zwischen A.P., Bw., C.L., H.K. und O.S. einerseits und der P.GmbH andererseits.

Zum anderen liegt vor ein Kaufvertrag bezüglich gegenständlicher Liegenschaften vom 26. bzw. 30. Juni 1997, abgeschlossen zwischen der GmbH&CoKG als Verkäufer und der P.GmbH als Käufer.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragsteile lauten wie folgt:

*"I. Einleitung*

*.....*

*2.*

*Im Hinblick auf diesen Kaufvertrag hat die verkaufende Vertragspartei vorweg die Zustimmung zur Errichtung von Gebäuden auf den gegenständlichen Liegenschaften durch die kaufende Vertragspartei erteilt und im Auftrag der kaufenden Vertragspartei die Baubewilligung des Magistrates..... erwirkt (Bescheid vom 22. Dezember 1992). Entsprechend einem Abbruchauftrag des Magistrates wurde die vorhandene Altbausubstanz weitgehend entfernt; die restlich vorhandene Substanz besteht im Wesentlichen aus einer Übereckfassade und stellt keinen wirtschaftlichen Wert dar.*

*Die kaufende Vertragspartei hat die Errichtung von zwei Gebäuden auf den gegenständlichen Liegenschaften nach eigener Planung, auf eigene Kosten und eigenes Risiko begonnen und ist auf Grund der zwischen den Parteien getroffenen Vereinbarung Eigentümerin der von ihr zwischenzeitig auf den Liegenschaften errichteten Baulichkeiten.*

.....

### *III. Kaufpreis*

*Als Kaufpreis vereinbaren die Vertragsparteien den Betrag von 6.000.000,00 S*

.....

### *IX. Schriftform*

*Die Vertragsteile vereinbaren, dass sämtliche Vereinbarungen oder Abänderungen von Vereinbarungen nur dann rechtswirksam sind, wenn sie schriftlich niedergelegt und von den Vertragsparteien unterfertigt sind.*

....."

Am 15. September 2006 wurde durch den Senat folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefordert:

"1.

*In der Beilage wird Ihnen ein Auszug aus dem Gewinnfeststellungsakt GesbR sowie des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.*

2.

*Wie hat der Leasingvertrag vom 14. Februar 1990 zwischen der GmbH&CoKG und der GesbR geendet (hingewiesen wird dabei auf § 3 und § 12 des gegenständlichen Leasingvertrages)? Sämtliche Vereinbarungen diesbezüglich (schriftliche in Form einer Kopie, mündliche in Form einer Zusammenfassung der wesentlichen Punkte) sind einzureichen. Die Ereignisse sind chronologisch darzustellen.*

3.

*Was ist unter dem "Kaufpreis" iSd § 4 6. des Leasingvertrages zu verstehen?*

4.

*Sollten Änderungen oder Zusätze zum Leasingvertrag vom 14. Februar 1990 vereinbart worden sein, sind diese (schriftliche in Form einer Kopie, mündliche in Form einer Zusammenfassung der wesentlichen Punkte) einzureichen. Insbesondere ist auf § 14, 12., des Leasingvertrages Bezug zu nehmen. Inwiefern ist dieser Vertragsteil schlagend geworden und wie ist dieser zu verstehen?*

5.

*Wann wurde die bereits eingereichte Vereinbarung in Bezug auf eine "Optionsablöse" zwischen der GesbR und der P.GmbH abgeschlossen? Sollten noch weitere Vereinbarungen zwischen diesen beiden Vertragspartnern geschlossen worden sein, sind diese einzureichen (schriftliche in Form einer Kopie, mündliche in Form einer Zusammenfassung der wesentlichen Punkte).*

6.

*Die Präambel der Vereinbarung bezüglich der "Optionsablöse" lässt offen, ob die P.GmbH die Liegenschaften kauft oder den Leasingvertrag übernimmt. Wann wurde der GesbR die Entscheidung mitgeteilt? Welche der Alternativen wurde schließlich vereinbart?*

7.

*Wie wurde die "Optionsablöse" in Höhe von 4,913.000,00 S berechnet? Auf welchen Grundlagen fußt diese?*

8.

*Laut § 13 des Leasingvertrages stand der GesbR das Optionsrecht erst nach einer Vertragsdauer von 15 Jahren zu. Ein Verzicht darauf bei vorzeitiger Beendigung des Leasingvertrages würde daher obsolet gewesen sein. Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung!*

9.

*Laut Berufungsschrift der GesbR vom 6. August 2001 sei das gegenständliche Objekt nachweislich auch anderen Investoren angeboten worden. Nachweise darüber wären einzureichen.*

*Des Weiteren wird in der oben zitierten Berufungsschrift angeführt, dass "der Leasingvertrag bzw. das Optionsrecht ein wertvolles Gut" seien. Laut der vorgelegten Vereinbarung zur "Optionsablöse" würde diese lediglich für den Verzicht auf das Optionsrecht geleistet worden sein. Wie ist die Einstufung in der Berufungsschrift in diesem Zusammenhang einzuordnen?*

10.

*Laut Berufungsschrift der GesbR vom 23. September 2003 würde bei konkreten Verhandlungen mit mehreren Interessenten ein "Kaufpreis" von 10,5 bis 11,5 Mio.S erzielbar gewesen sein.*

*Der Verlauf der Verhandlungen ist darzulegen, die Verhandlungspartner sind anzuführen und Schriftstücke diesbezüglich einzureichen.*

*Ebenfalls laut Berufungsschrift vom 23. September 2003 seien "die Rechte aus dem Leasingvertrag an die P.GmbH veräußert" worden. Auf welche Rechte wird hier Bezug genommen? Sämtliche diesbezüglichen Vereinbarungen wären einzureichen.*

*Es würde laut den Angaben der GesbR ein Schreiben an die P.GmbH vorliegen, die "Mitteilung des offenen Kapitals des Leasingvertrages" betreffend. Dieses ist nicht aktenkundig und wäre nachzureichen.*

11.

*Die Angaben bezüglich der Rechtsstellung der P.GmbH sind laut Aktenlage widersprüchlich.*

*Sie werden daher aufgefordert, bekannt zu geben, wie sich die Rechtsverhältnisse der P.GmbH in Bezug auf die gegenständlichen Liegenschaften gestaltet haben.*

12.

*In den Eingaben wird häufig auf einen Erlass des BMfF vom 14. Februar 1997 verweisen. Da dieser nicht vorgefunden worden ist, werden Sie ersucht, diesen in Kopie einzureichen."*

Mit Schreiben vom 15. November 2006 wurde wie folgt geantwortet:

Vorweg würde darauf hingewiesen werden, dass die Beschaffung der angeforderten Informationen/Unterlagen aufgrund des nunmehr mehr als 10 Jahre zurückliegenden Sachverhaltes sehr schwierig sei. Ob über die angeführten Dokumente bzw. Vereinbarungen hinaus noch zusätzliche Vereinbarungen, Dokumente etc. vorliegen würden, könne somit nicht ausgeschlossen werden. Bezüglich weiterer Unterlagen würde insbesondere auf die Arbeitsunterlagen der von der Großbetriebsprüfung bei der P.GmbH durchgeführten Betriebsprüfung verwiesen werden.

Zu Punkt 2.

Der Leasingvertrag hätte durch Ankauf der Liegenschaft durch die P.GmbH geendet. Durch die Vereinbarung zwischen A.P., Bw., H.K., O.S. und C.L. mit der P.GmbH seien alle Rechte und Pflichten aus dem Leasingvertrag an diese übertragen worden.

Verglichen werde hierzu auch Punkt 2 dieser Vereinbarung.

Bezüglich des chronologischen Ablaufes würde auf die Berufungsentscheidung zu RV/1247-L/02 verwiesen werden. Der angeführte Schriftverkehr liege bei.

Weiters sei der gesamte Sachverhalt bereits in der Berufung vom 23. September 2003 ausführlich dargestellt worden.

(Hierbei wird offensichtlich auf die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1995 der GesbR verwiesen.)

Zu Punkt 3.

Unter Kaufpreis gemäß 4.6. könne nur der von der Leasinggesellschaft angenommene Kaufpreis samt Nebenkosten (wie angeführt) verstanden werden.

Zu Punkt 4.

Änderungen oder Zusätze zum Leasingvertrag würden nicht vorliegen; die Finanzierung der Projektrealisierung sei letztendlich über die Leasinggesellschaft erfolgt. Die Vereinbarung in § 14, 12., sei so zu verstehen, dass der vorliegende Leasingvertrag lediglich den Erwerb der Liegenschaft vor Durchführung der Umbau/Neubaumaßnahmen regle und dass die Finanzierung der weiteren Baumaßnahmen noch gesondert zu regeln sei. Letztendlich sei das gesamte Projekt von der Sparkasse finanziert worden.

Zu Punkt 5.

Die Vereinbarung mit der P.GmbH sei leider undatiert abgeschlossen worden, jedoch dürfte



sie in engem zeitlichen Bezug zum teilweisen Einsturz des Hauses Nr. 23 im Zuge der Abbrucharbeiten am 3. Februar 1995 erfolgt sein.

Zu Punkt 6.

Die P.GmbH hätte letztendlich die Liegenschaft von der Leasinggesellschaft erworben.

Zu Punkt 7 bzw. Punkt 9 und Punkt 10.

Die Höhe der "Optionsablöse" sei offensichtlich von den Eigentümern auf Basis der vorliegenden Angebote von unabhängigen Dritten festgelegt worden. Berechnungsdetails dazu würden nicht bzw. nicht mehr vorliegen. Zur Dokumentation der mit Dritten geführten Gespräche würde ein Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 23. September 2004 der Miteigentümerschaft sowie die Tagesordnung der Gesellschafterversammlung der P.GmbH vom 28. November 2004 sowie ein Schreiben an einen potentiellen Investor beiliegen.

Zu Punkt 8.

Bezüglich der Übernahme der Liegenschaft würde auf die oben zitierte Berufung vom 23. September 2003 verwiesen werden.

Zu Punkt 10.

Bezüglich der übrigen Interessenten würde auf die obige Darstellung (Protokolle der Gesellschafterversammlung) verwiesen werden.

Die Formulierung in der Berufung vom 23. September 2003 sei so zu verstehen, dass durch die Vereinbarung zwischen den Leasingnehmern und der P.GmbH durch die so genannte "Optionsablöse" alle Rechte aus dem Leasingvertrag – somit auch das Recht auf Erwerb der Liegenschaft – auf die P.GmbH übergegangen seien.

Das Schreiben der Leasinggesellschaft über das offene Kapital liege bei.

Zu Punkt 11.

Es werde um Präzisierung ersucht, wo Widersprüche gesehen würden.

Zu Punkt 12.

Ausdruck aus Steuerindex liege bei.

Beigelegt wurde ein Schreiben der GesbR (p.A. GmbH&CoKG) an die

M.InvestitionsleasingGmbH vom 16. September 1994 bezogen auf das Objekt T23+25.

Dieses lautet unter Anderem wie folgt:

*"Nach Rücksprache mit unseren Mitgeschaftern wäre es denkbar, dass wir Ihnen eine Option für die Dauer von einem Monat einräumen. Als Kostenersatz stellen wir uns einen pauschalen Betrag von 20.000,00 S exklusive Mehrwertsteuer vor.*

*Die Option wäre dahingehend, dass Sie das Recht erhalten, in den Bestandsvertrag bei der GmbH&CoKG einzutreten.*

*Für die Abtretung des Mietrechtes wird seitens der Vermietergemeinschaft ein Betrag von 5,5 Mio S exklusive MwSt in Rechnung gestellt.*

*Seitens der GmbH&CoKG wurde uns ein Betrag von 6,0 Mio S als Berechnungsbasis für die Bestandsmiete mitgeteilt."*

Weiters liegt bei eine Tagesordnung zur Gesellschaftersitzung der P.GmbH vom 28. November 1994 mit dem Tagesordnungspunkt *"Entscheidung über Ankauf oder Übernahme T23+25"*.

Zudem eine Tagesordnung zur Gesellschaftersitzung der GGesBR vom 23. September 1994 mit dem Tagesordnungspunkt 5.: *"Projekt T23+25, Info über Auseinandersetzung mit Mieter bzw. Einigung"*.

Es liegt vor ein Protokollauszug, der unter Anderem Folgendes enthält:

*"Zu Punkt 5 der Tagesordnung:*

*Projekt T23+25:*

*Den Gesellschaftern werde mitgeteilt, dass derzeit drei Interessenten daran interessiert wären, das Objekt zu übernehmen.*

*Die.....bietet 10,500.000,00 S Bezahlung sofort, steuerlicher Aspekt ist zu berücksichtigen.*

*Die.....würde 11,500.000,00 S bezahlen, wobei jedoch eine Entscheidung derzeit noch aussteht, da die..... mit einer größeren Prüfung beschäftigt ist und erst nach Abschluss dieser Prüfung an die Sache herangehen wird.*

*Als dritter Interessent kommt die M.InvestitionsleasingGmbH in Frage – Preis steht nur insoweit fest, dass diese Firma das Leasing übernehmen würde und uns die Optionsablässe 5,500.000,00 S exkl. MwSt bezahlen würde. Dieser Interessent müsste jedoch 20.000,00 S Kostenersatz leisten, damit wir für einen Monat die Option erteilen.*

*Herr A.P. bringt ein, dass es möglich wäre, das Objekt selbst zu errichten und dann zu verkaufen.*

*Herr C.L. meint, dies wäre nicht in seinem Interesse, es wäre ihm lieber, wenn das Projekt verkauft würde und er nicht mehr an der Realisierung des Objektes beteiligt wäre.*

*Es ist daher zu überlegen, ob die Firma P.GmbH dieses Objekt übernimmt, ausbaut und verkauft."*

Zudem liegt vor ein Schreiben der GmbH&CoKG vom März 1995 an die Berufungswerberin betreffend der Leasingverträge Nr.33557 und 35770, Objekt T23+25:

*"Wir stimmen der vorzeitigen Vertragsbeendigung sowie dem Verkauf des Optionsrechtes per.....unter Verzicht auf jegliche gegenseitigen Ansprüche zu und bitten um direkte Übergabe der Liegenschaften EZ 156 und 161 an die Firma P.GmbH."*

Des Weiteren wurde beigelegt ein Schreiben der GmbH&CoKG an die P.GmbH vom 21. März 1995 betreffend die Liegenschaften T23+25:

*"Sehr geehrter Herr Baumeister Bw.!*

*Wir beziehen uns auf die Verhandlungen mit unserem Herrn O.S. und erlauben uns, Ihnen das*

*offene Kapital*

*bei Nr. 23 mit 2,323.524,00 S*

*bei Nr. 25 mit 3,263.463,00 S per 31. Dezember 1994 bekannt zu geben.*

*Das offene Kapital ist mit dem Kaufpreis gleichzusetzen.....*

*Auf Basis des offenen Kapitals wäre auch die Möglichkeit, den Leasingvertrag über beide Liegenschaften von der Vermietergemeinschaft A.P., Bw. und Partner mit allen Rechten und Pflichten zu übernehmen, jedoch setzen wir eine Privathaftung der Herren A.P. und Bw. voraus."*

Mit Ergänzungsvorhalt vom 6. Februar 2007 wurden folgende Fragen an den Berufungswerber gerichtet:

*"1.*

*Sämtliche Protokolle der Gesellschaftersitzungen der GesbR sowie der GGesBR von Juni 1994 bis Juli 1997 wären einzureichen.*

*2.*

*Des Weiteren wären sämtliche Protokolle der Gesellschaftersitzungen der P.GmbH für obigen Zeitraum einzureichen.*

*3.*

*Das vorliegende Schreiben vom 17. Februar 1995 widerspricht dem vom März 1995. In ersterem wird auf die Ausübung des Optionsrechtes verzichtet, in zweiterem wird dessen Verkauf zugestimmt. Nach Ansicht des Senates zieht die Zustimmung zum Verkauf nicht zwingend einen tatsächlichen Verkauf nach sich. Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung!*

*4.*

*Im Schreiben vom 21. März 1995 der GmbH&CoKG wurde der P.GmbH die Möglichkeit unterbreitet, den Leasingvertrag zu übernehmen. Folglich kann daher eine Übernahme des Leasingvertrages vom 14. Februar 1990 durch die P.GmbH nicht durch die undatierte, aber mit Anfang Februar konkretisierte Vereinbarung, erfolgt sein. Nehmen Sie dazu Stellung.*

*5.*

*Die vorliegende Vereinbarung vom August/September 1995 zwischen der GmbH&CoKG und den ehemaligen Gesellschaftern der GesbR betreffend Demolierungskosten in Höhe von 5,652.823,85 S geht von einem aufrechten Leasingvertrag zwischen diesen beiden Vertragspartnern aus.*

*Ihrerseits wird immer wieder ausgeführt, dass durch die undatierte Vereinbarung vom Februar 1995 "alle Rechte und Pflichten" aus dem gegenständlichen Leasingvertrag an die P.GmbH übertragen worden wären.*

*Dies widerspricht nach Ansicht des Senates der Vereinbarung vom August/September 1995.*

*Vielmehr legt sich die undatierte Vereinbarung nicht fest, ob gekauft oder geleast werden wird.*

*Nehmen Sie dazu Stellung!*

*Wann wurden die Demolierungskosten durch wen beglichen?"*

Mit Schreiben vom 16. April 2007 wurde wie folgt geantwortet:

Zu Punkt 1 und 2:

Nach Auskunft von Bw. würden ihm die Protokolle der Gesellschaftersitzungen der GesbR nicht mehr vorliegen. Dies auch insbesondere deshalb, da die Eigentümergemeinschaft vor rund 10 Jahren beendet worden sei.

Zur Anfrage nach den Protokollen der GGesBR würde mitgeteilt werden, dass diese nach Meinung des steuerlichen Vertreters im gegenständlichen Fall nicht relevant seien. Hinsichtlich der Protokolle der Gesellschaftersitzungen der P.GmbH gelte Selbiges, wobei man ersuche, zu konkretisieren, welche Inhalte für den Senat von Interesse seien. Sofern noch verfügbar, würden diese Unterlagen dann vorgelegt werden.

Zu Punkt 3:

Das ununterzeichnete Schreiben der GmbH&CoKG vom März 1995 stelle vom wirtschaftlichen Inhalt her die Zustimmung der GmbH&CoKG zur Abtretung aller Rechte aus dem Leasingvertrag einschließlich Optionsrecht an die P.GmbH dar, und wäre die Reaktion der Leasinggesellschaft auf das Schreiben der Miteigentümergemeinschaft vom 17. Februar 1995 gewesen, in dem der Leasinggesellschaft mitgeteilt worden sei, dass die P.GmbH den Leasingvertrag übernehmen wolle.

In diesem Zusammenhang würde darauf hingewiesen werden, dass das Schreiben vom 17. Februar 1995 primär als Reaktion der Grundstücksgemeinschaft auf die Aufforderung der GmbH&CoKG zur Wiederherstellung (Schreiben vom 13. Februar 1995) zu sehen sei und darüber hinaus zum Ausdruck bringen solle, dass bereits eine Alternative in Form eines neuen Leasingnehmers bzw. Käufers der Liegenschaft gefunden worden sei. Die vorliegenden Schreiben würden primär der Erfüllung der vertraglichen Pflichten dienen und seien als Ergänzung zu den zahlreichen damals geführten Gesprächen zu sehen.

Der tatsächliche Verkauf des Optionsrechtes sei durch die dem Finanzamt vorliegende Vereinbarung zwischen der Grundstücksgemeinschaft und der P.GmbH erfolgt.

Bezüglich des genauen Ablaufes würde auf das Schreiben vom 14. November 2005 (offensichtlich das Schreiben vom 14. November **2006**) verwiesen werden.

Zu Punkt 4:

Das Schreiben vom 21. März 1995 stelle nicht, wie vom Senat dargestellt, die Möglichkeit der Übernahme des Leasingvertrages dar, sondern sei in erster Linie die Information der Leasinggesellschaft über das aushaftende Kapital (Kaufpreis der Liegenschaft). Der letzte

Absatz dieses Schreibens stelle das Angebot an die P.GmbH dar, dass die allgemeinen Rahmenbedingungen des Leasingvertrages gleich bleiben würden, jedoch eine Privathaftung der Gesellschafter weiterhin erforderlich sei.

Der Leasingvertrag sei in der Folge als aufrecht behandelt worden und sei erst durch Kaufvertrag vom 26. Juni 1997, mit dem die P.GmbH die Liegenschaft erworben habe, aufgelöst worden.

Zu Punkt 5:

Die vorliegenden Schreiben vom Februar bzw. März 1995 würden auf einen Übergang des Leasingvertrages auf die P.GmbH hindeuten. Die Vereinbarung von September 1995 weise im Punkt 1. lediglich darauf hin, dass der (ursprüngliche) Leasingvertrag zwischen GmbH&CoKG und den ursprünglichen Gesellschaftern abgeschlossen worden wäre. Im Schreiben vom 17. Februar 1995 hätten die Gesellschafter ihre Wiederherstellungspflicht und damit ihre persönliche Haftung bestätigt. Durch die Vereinbarung vom September 1995 werde diese Haftung gegenüber der GmbH&CoKG betragsmäßig konkretisiert und durch Punkt 6. (Übernahme der Garantie durch Bw. und A.P.) eingeschränkt. Die Haftung der ursprünglichen Gesellschafter gegenüber der GmbH&CoKG aus diesem Titel sei erst durch Begleichung der Demolierungskosten durch die P.GmbH erloschen. Soweit nachvollziehbar sei diese im Jahr 1996 erfolgt.

Die Vereinbarung vom September 1995 weise bereits auf den geplanten Kauf der Liegenschaft, welcher dann im Jahr 1997 erfolgt sei, hin.

Mit Schreiben vom 27. April 2007 wurden obige Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2007 wurde durch diese bekannt gegeben, dass keine Stellungnahme erfolgen werde.

Die mündliche Berufungsverhandlung am 20. Juni 2007 wurde nach Zustimmung aller beteiligten Parteien gemeinsam mit der Berufungsverhandlung in der Rechtssache O.S. durchgeführt.

Vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers wurde ergänzend eingewendet:

Es werde in den Begründungen der Verzicht auf die Ausübung einer Option bzw. Entgelt für Nichtausübung einer Option, was eindeutig steuerpflichtig sei, vermischt mit dem Thema Verkauf/Ankauf des Wirtschaftsgutes. Ein Recht sei ein Wirtschaftsgut, das man verkaufen könne, unabhängig davon, ob man für den Erwerb Etwas gezahlt hätte oder nicht. Verwiesen werde auf die Entscheidung des UFS vom 12.12.2005, RV/1781-L/02.

Der wesentliche Punkt sei, wurde das Optionsrecht aufgegeben oder wurde es veräußert? Es sei vom vertraglichen nicht alles zur Gänze richtig dokumentiert worden. Aber vom

Gesamtbild her sehe man, dass das Optionsrecht an die P.GmbH übertragen worden sei. Es sei Alles ausgedet gewesen, nur die formale Umsetzung hätte gefehlt.

Nach Vorhalt der Referentin, dass die Berechnung der Höhe der „Optionsabläse“ nicht eingereicht werden könne:

Es hätte Vergleichsangebote gegeben, die Liegenschaften an diverse Interessenten zwischen 10,000.000,00 S und 12,000.000,00 S zu verkaufen. Die fünf Mitgesellschafter hätten sich auf den Preis geeinigt. Wahrscheinlich hätte es einmal geheißen 5,000.000,00 S, dann sei noch Etwas abgezogen worden für Zinsen. Es sei an einem Stichtag abgerechnet worden und weil es früher oder später gewesen sei, würden es nicht genau 5,000.000,00 S gewesen sein. So sei auch der Gesellschafterbeschluss „P.GmbH kauft um 10,500.000,00 S das Gesamtobjekt an“ zustande gekommen. Es sei das Kapital der Leasingverträge 5,500.000,00 S gewesen, plus 4,900.000,00 S, das seien 10,500.000,00 S.

Es hätten weiter bestimmte Haftungen bestanden. Das Gebäude sei im Jänner/Februar 1995 zur Hälfte eingestürzt. Um zu verhindern, dass die zweite Hälfte einstürze, seien Sanierungsmaßnahmen umgehend notwendig gewesen. Man hätte das Gebäude wieder aufbauen müssen, weil sonst der Rest eingestürzt wäre. Das sei von der Leasinggesellschaft vorfinanziert worden, dafür hätten alle fünf Miteigentümer die Haftung übernommen. Diese seien erst wesentlich später aus der Haftung herausgekommen.

Die Liegenschaft sei mehr Wert geworden. Einerseits wäre es ein glücklicher Kauf gewesen, andererseits wären mietrechtlich geschützte Mieter in den Gebäuden gewesen, die dann im Zuge des Einsturzes ausgezogen seien. Der Wert der Liegenschaft sei durch den Fremdvergleich unstrittig gewesen. Aufgrund des Einsturzes hätte eine Weiterführung des Projektes die wirtschaftlichen Möglichkeiten bzw. das Risiko, das die Miteigentümer bereit gewesen wären zu tragen, überstiegen.

Die Werthaltigkeit des verkauften Optionsrechtes, das ein Wirtschaftsgut darstelle, sei vorhanden gewesen, sonst würde die P.GmbH nicht gekauft haben. Durch den Einsturz und den Auszug der mietrechtlich geschützten Mieter sei eine wesentliche Aufwertung der Liegenschaft erfolgt. Man hätte sie als neue Wohnungen verkaufen können und nicht als sanierte Altwohnungen.

Die GesbR sei aufgelöst worden durch den Übergang des Leasingvertrages.

Von O.S. wurde erläutert, dass in der GesbR alle Personen unbegrenzt haften würden. Dass kein Finanzier für ein eingestürztes Haus Geld bereitgestellt hätte, sei der Grund dafür gewesen, dass die Haftung aufrecht geblieben wäre.

Wann genau die undatierte Vereinbarung, auf der die „Optionsabläse“ fuße, abgeschlossen worden wäre, könne nicht angegeben werden.

Zum Zeitpunkt des Zusammenbruches des Gebäudes wäre die GesbR noch voll in der Haftung

gewesen, es hätte das Geld aufgetrieben werden müssen.

Mit der Übertragung des Leasingvertrages auf die P.GmbH wäre die Haftung auf die beiden Personen, Bw. und A.P., übergegangen, die Anderen seien aus der Haftung entlassen worden. Mit dem Erwerb der Liegenschaft sei die GesbR als solche aufgelöst worden. Die formelle Haftung sei gegenüber dem Leasinggeber aufrecht geblieben.

Vom Vertreter der Amtspartei in der Rechtssache O.S. wurde ergänzend ausgeführt, dass es sich im gegenständlichen Fall um die Abgeltung des Verzichtes eines Optionsrechtes handeln würde, dieses Optionsrecht sei kein Wirtschaftsgut, da nur Rechte gegen Entgelt übertragen worden wären. Es sei kein Vermögensgegenstand, kein Wirtschaftsgut übertragen worden, sondern ausschließlich das Recht, das Optionsrecht für den künftigen Erwerb durch die P.GmbH. Dies würde unter § 29 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren sein.

Die „Optionsablöse“ würde unter Fremden keinesfalls bezahlt worden sein. Das Optionsrecht wäre unentgeltlich eingeräumt worden. Die Gesellschafter hätten froh sein müssen, aus der Haftung herauszukommen und das wertlose Optionsrecht um 5.000.000,00 S veräußern zu können. Verwiesen werde auf die Entscheidung des UFS Wien vom 8.5.2007, RV/1949-W/03, sowie auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0003.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **§ 93 BAO**

Nach § 93 Abs. 3 lit a BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, dem ein Anbringen zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 93, Tz 16).

Die Einwendungen des Berufungswerbers dahingehend, dass eine Begründung über den Ansatz der sonstigen Einkünfte fehle, sind daher nicht relevant.

#### **§ 295 Abs. 1 BAO**

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 28.5.1998, 96/15/0083) ermöglicht es § 295 BAO, den abgeleiteten Bescheid auch in Belangen abzuändern, die über den Änderungsgrund hinausreichen, denn der bisherige abgeleitete Bescheid tritt zur Gänze außer Kraft.

Die Einwendungen des Berufungswerbers dahingehend, dass die sonstigen Einkünfte schon dem Grunde nach nicht im Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen gewesen wären, gehen folglich ins Leere.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der

Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Sämtliche gegen den Feststellungsbescheid vorgebrachten Einwendungen gehen daher ins Leere.

Auch Einwendungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf diesen Feststellungsbescheid sind für die vorliegende Berufung irrelevant.

Es liegt unstrittig ein rechtskräftiger Feststellungsbescheid vom 3. Dezember 2003 in Form einer Berufungsvorentscheidung vor. Diesbezüglich wurde kein Vorlageantrag eingereicht. Für eine Nichtigkeit des Feststellungsbescheides vom 3. Dezember 2003 sind keine Anhaltspunkte ersichtlich.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.4.1998, 93/13/0277, ausgeführt hat, unterliegen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO keiner Verjährung – der Einwand des Berufungswerbers ist folglich unbeachtlich.

## **Verjährung**

Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes (VwGH 22.9.1989, 87/17/0271). Es ist daher grundsätzlich die im Zeitpunkt der Amtshandlung geltende Rechtslage anzuwenden.

Die Neufassung des § 209 BAO durch das AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, und das SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57, würde daher grundsätzlich für alle offenen Verfahren – somit auch das gegenständliche Berufungsverfahren – anzuwenden sein.

Davon sieht jedoch § 232 Abs. 18 vorletzter Satz BAO eine Ausnahme vor:

*"§ 209 Abs. 1 und Abs. 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. Nr. 57/2004 sinngemäß."*

Wie auch Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 209a, Tz 17, angeführt hat, dient die obige Übergangsbestimmung dem Ziel, dass die Verkürzung von Verjährungsvorschriften durch das SteuerreformG 2005 und das AbgÄG 2004 keinen Einfluss auf anhängige Berufungsverfahren und auf die meritorische Erledigung von Anträgen zur Geltendmachung von Rechten hat.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO *„steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.“*

Im vorliegenden Fall ist daher zu prüfen, ob unter Zugrundelegung der zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung geltenden Verjährungsbestimmungen - unter Außerachtlassung des AbgÄG 2004 und des SteuerreformG 2005 - Verjährung eingetreten ist.



Diese lauteten wie folgt:

*"§ 207 Abs. 1 BAO:*

*Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.*

*§ 207 Abs. 2 BAO:*

*Die Verjährungsfrist beträgt.....bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.*

*§ 209 Abs. 1 BAO:*

*Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*

*§ 209 Abs. 3 BAO:*

*Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches."*

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 209, Tz 10 und die dort zitierte Judikatur) wird die Verjährungsfrist jedenfalls verlängert durch erstinstanzliche Bescheide.

Da im gegenständlichen Fall alleine durch die wiederholte Erlassung von Einkommensteuerbescheiden die Verjährungsfrist iSd § 209 Abs. 1 BAO immer wieder neu zu laufen begonnen hat, ist zum Bescheiderlassungszeitpunkt 16. Jänner 2004 die Verjährung noch nicht eingetreten.

Auch eine absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO stand der Festsetzung der Einkommensteuer nicht entgegen, da der vorliegende Bescheid innerhalb von 15 Jahren nach Entstehen des Abgabenanspruches abgefertigt worden ist.

### **Sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG 1988**

Strittig ist, ob die Zahlung von 982.600,00 S im Jahr 1995 durch die P.GmbH sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG 1988 darstellt.

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 sind sonstige Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 unter Anderem 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 1988), noch zu den Einkünften iSd § 29 Z 1, 2 oder 4 EStG 1988 gehören.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 23.5.2000, 95/14/0029, oder vom 3.7.2003, 99/15/0003)" *kann eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung iSd zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem Anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu*

*verschaffen.*

*Nach § 30 und 31 EStG 1988 dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leitet der VwGH ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen bzw. die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden kann."*

In Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch die §§ 30 und 31 EStG 1988 erfasst sind, soll keine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 einsetzen.

Entscheidend ist daher, welche Nutzungen oder Rechte dem Berufungswerber zugekommen sind und welche Nutzungen oder Rechte an die P.GmbH übertragen worden sind.

**Wesentlich ist, ob das gegenständliche Optionsrecht verkauft worden, oder ob auf dieses verzichtet worden ist, die Zahlung für die Übertragung der Option oder für deren Nichtausübung geleistet worden ist.**

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Wirtschaftlich betrachtet macht ein Verkauf des Optionsrechtes nur dann Sinn, wenn der Käufer den Leasingvertrag, dessen Erfüllung Voraussetzung für die Ausübung der Option ist, übernimmt. Im gegenständlichen Fall wurden jedoch die Liegenschaften durch die P.GmbH **gekauft**, nicht geleast.

Die Einwendungen der GesbR in der Berufungsschrift vom 6. August 2001 gegen den Feststellungsbescheid vom 12. Juli 2001, wonach die Übernahme des Leasingvertrages durch die P.GmbH vereinbart worden sei, sind nicht nachvollziehbar und entsprechen in keiner Weise der Aktenlage.

Im Gegenteil – im Schreiben vom 15. November 2006 wurde vom Berufungswerber selbst angegeben, dass der Leasingvertrag vom 14. Februar 1990 mit dem Kauf der Liegenschaften durch die P.GmbH geendet hätte. Auch im Schreiben vom 16. April 2007 wurde ausgeführt, dass *"der Leasingvertrag als aufrecht behandelt und erst durch den Kaufvertrag vom 26. Juni 1997 aufgelöst worden sei"*.

Dass durch die Vereinbarung einer Optionsablöse *"alle Rechte und Pflichten aus dem Leasingvertrag an die P.GmbH übertragen worden wären"* (siehe etwa die Schreiben vom 15. November 2006 und vom 16. April 2007) kann aus der vorgelegten undatierten Vereinbarung nicht gelesen werden. Hier wird lediglich die Zahlung einer Ablöse für die Option

vereinbart. Dass es sich zusätzlich noch um andere Rechte – etwa auch, wie angeführt, das „Mietrecht“ - handeln soll, geht aus dem Schriftstück nicht hervor.

Im Widerspruch dazu ist der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid (Akt GesbR) dezidiert zu entnehmen, dass lediglich die *„Rechte auf den Ankauf der Liegenschaft veräußert wurden“*. Der Übergang eines Mietrechtes wird darin eindeutig ausgeschlossen.

Unstrittig (siehe unter Anderem das Schreiben des Berufungswerbers vom 16. April 2007 zu Punkt 4) wurden die Liegenschaften durch die P.GmbH direkt gekauft und nicht etwa – wie zu Beginn des Verfahrens immer wieder eingewendet – der Leasingvertrag übernommen.

Wie auch vom Berufungswerber ausgeführt, kann die undatierte Vereinbarung nur dementsprechend verstanden werden, als durch den Verzicht auf das Optionsrecht und die Zustimmung zur Projektrealisierung durch die P.GmbH dieser die Möglichkeit eröffnet worden ist, das Projekt betreffend die gegenständlichen Liegenschaften zu verwirklichen.

Die Vermietungsgemeinschaft hat darin weder das Optionsrecht verkauft (wie oben ausgeführt), noch ist der Leasingvertrag auf die P.GmbH übergegangen.

Es konnte weder eine schriftliche Vereinbarung bezüglich eines Überganges des Leasingvertrages eingereicht werden, noch wurde das Vorliegen einer mündlichen Vereinbarung behauptet.

Wirtschaftsgüter sind nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 11.3.1992, 90/13/0230) alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, bei denen eine wirtschaftliche Ausnützung möglich ist. Diese Beurteilung hat nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu erfolgen.

Die P.GmbH hatte logischerweise kein Interesse an der Option bzw. deren Ausübung, sondern lediglich an einem Verzicht auf die Option bzw. deren Ausübung durch die Leasingnehmer.

Der Kauf durch die P.GmbH war von Beginn an geplant und vereinbart.

Laut Protokoll der Gesellschaftersitzung der P.GmbH vom November 1994 wurde zu diesem Zeitpunkt bereits der Kauf beschlossen.

Zudem ist in der Vereinbarung vom August/September 1995 der Kauf der Liegenschaft durch die P.GmbH vorweggenommen worden (siehe auch das Schreiben des Berufungswerbers vom 16. April 2007). Zu diesem Zeitpunkt war der Leasingvertrag laut Punkt 1. der Vereinbarung noch aufrecht.

Losgelöst vom Leasingvertrag ist die Option jedoch ohne Wert.

Somit ist aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eindeutig nachvollziehbar, dass der gegenständlichen Zahlung ein **Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechtes** zu Grunde liegt.

Wird eine Liegenschaft gekauft, so ist ein Optionsrecht zum Kauf derselben Liegenschaft für den Käufer wertlos. Es handelt sich folglich nicht mehr um einen selbständig bewertbaren und verwertbaren Vermögensgegenstand, nicht mehr um ein Wirtschaftsgut. Der Wert der Option liegt nicht in deren Ausübung, sondern im Verzicht auf eine solche. Die Veräußerung ist unter diesen Voraussetzungen nicht möglich. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist daher das Optionsrecht nicht an die P.GmbH übertragen worden.

Die Ausführungen des Berufungswerbers dahingehend gehen ins Leere.

In welcher Form der Leasingvertrag vom 14. Februar 1990 geendet hat, konnte vom Berufungswerber nicht beantwortet werden. Laut Aktenlage wurden unterschiedliche Angaben gemacht (etwa im Schreiben vom 6. September 1996 wird angegeben, dass der Vertrag von der GmbH&CoKG aufgelöst worden sei, im Schreiben vom 17. Februar 1995 wird von der Vermietungsgemeinschaft um vorzeitige, einvernehmliche Auflösung ersucht). Wesentlich ist, dass unstrittigerweise mit der P.GmbH kein Leasingvertrag zustande gekommen ist.

Dass ein Optionsrecht dem Grunde nach – wie etwa im Gegensatz zu einem Vorkaufsrecht iSd Erkenntnisses des VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0003 – veräußerbar ist, schließt nicht aus, dass darauf verzichtet worden ist.

Der Vollständigkeit halber zu erwähnen ist, dass vom Berufungswerber nicht angegeben werden konnte, wie der Betrag der Optionsablöse zustande gekommen ist. Zudem wurden bei Abschluss des Leasingvertrages im Jahr 1990 keine Zahlungen für die Einräumung des Optionsrechtes geleistet. Dass sich die Ablösesumme an einem „Wert“ der Option orientiert hat, konnte nicht festgestellt werden.

Auch die Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung konnten darüber keinen Aufschluss geben. Woher der „Grundbetrag“ von 5 Mio. S abgeleitet werden kann wurde nicht erläutert.

Für den Senat ist nicht nachvollziehbar, dass der Einsturz des Gebäudes keine Auswirkungen auf die Höhe der Ablöse haben soll. In der Berufungsverhandlung wurde einerseits eingewendet, dass der Einsturz eine wesentliche Aufwertung der Liegenschaften zur Folge gehabt hätte, andererseits wurde angeführt, dass man keinen Finanzier für das eingestürzte Gebäude gefunden hätte.

Zudem konnte der Zeitpunkt des Abschlusses der undatierten Vereinbarung nicht angegeben werden – für den Senat wäre jedoch wesentlich, ob diese vor oder nach dem Einsturz abgeschlossen worden ist. Der Einsturz hat nach oben angeführter Argumentation jedenfalls Einfluss auf den Wert der Liegenschaft, somit auch den Wert einer „Optionsablöse“ gehabt.

Nach Ansicht des Senates widersprechen sich die Angaben. Diese lassen keinen Schluss auf das tatsächliche Zustandekommen der Höhe der „Optionsablöse“ zu.

Zusammenfassend ist zu bemerken, dass sich die eingereichten Schriftstücke, sowie auch deren Auslegung, in weiten Teilen widersprechen.

Im Urteil des VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0003, wurde der Verzicht auf ein Vorkaufsrecht gegen Entgelt als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 qualifiziert.

Im Erkenntnis des VwGH vom 30.9.1999, 98/15/0117, hat der Beschwerdeführer eine Abgeltung für die Unterlassung der Durchführung eines Projektes erhalten, die als sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG 1988 gewertet worden sind. Auch hier wurde die Möglichkeit, ein bestimmtes Projekt zu realisieren, nicht weitergegeben, sondern darauf verzichtet.

Von der Vermietungsgemeinschaft wurde weder das Optionsrecht übertragen, noch hat die P.GmbH den Leasingvertrag übernommen. Es liegt folglich keine Vermögensveräußerung vor, sondern eine Leistung gegen Entgelt mit gleichzeitiger Einräumung eines wirtschaftlichen Vorteils – der Projektrealisierungsmöglichkeit - an die P.GmbH iSd § 29 Z 3 EStG 1988 vor.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 28. Juni 2007