



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bfadr, vom 10. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 11. Juni 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird entsprechend der Berufungsvorentscheidung berichtigt.

Entscheidungsgründe

Am 24.10.1984/30.4.1985 hat die Berufungsführerin mit der MHG einen Leasingvertrag abgeschlossen.

Mit Schreiben vom 27.9.1988 räumte die Berufungsführerin der MHG ein Optionsrecht am berufungsgegenständlichen Leasinggegenstand ein. Das Schreiben hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Wir beziehen uns auf den Leasingvertrag, abgeschlossen am 24.10.1984 respektive 30.4.1985 und dem Nachtrag zum Leasingvertrag vom 28.1.1988 respektive 25.1.1988 und halten ergänzend zu diesem Leasingvertrag nunmehr wie folgt fest:

Neben dem Ihnen im Leasingvertrag Punkt I.4.) eingeräumten Vorkaufsrecht erhalten Sie nach ordnungsgemäßer Erfüllung des gegenständlichen Leasingvertrages ein Optionsrecht, wonach Sie das Leasingobjekt zum Zeitpunkt des Ablaufes des vorliegenden Vertrages erwerben können.

Für den Fall, dass Sie von diesem Optionsrecht nicht innerhalb von 30 Tagen mittels eingeschriebenen Briefes Gebrauch machen, so erlischt dieses. Der Kaufpreis für das Leasingobjekt entspricht dem kalkulatorischen Buchwert unter Zugrundelegung der angeführten Afa einschließlich allfälliger für die Erhaltung des Objektes getätigter Aufwendungen.“

Mit Schreiben vom 26. Mai 2004 teilte die Berufungsführerin der SMHG mit:

„Unter Bezugnahme auf die in gegenständlicher Angelegenheit geführten Gespräche erlauben wir uns im Hinblick auf die beabsichtigte einvernehmliche Beendigung des erwähnten Immobilienleasingvertrages folgende Vereinbarung festzuhalten:

1. Unter der Bedingung, des rechtswirksamen Abschlusses eines Kaufvertrages über die erwähnte Liegenschaft mit der LD-Leasing GmbH und Bezahlung des Kaufpreises endet der gegenständliche Leasingvertrag zwischen der SMHG als Leasingnehmerin und der [Berufsführerin] als Leasinggeberin mit Ablauf des 2.7.2004.
3. Eventuelle Nachteile aus einer allfälligen Änderung der steuerlichen Beurteilung bzw Behandlung des erwähnten Immobilienleasingvertrages, sowie weiters auch alle den Zeitraum vor dem Übergabestichtag betreffende (auch allenfalls erst hervorkommende) Aufwendungen, die nach den Bestimmungen des Leasingvertrages vom Leasingnehmer zu tragen sind bzw gewesen wären, gehen unbeschadet dieser Auflösung des Leasingvertrages auch weiterhin zu Lasten der SMHG.
5. Für die Abwicklung der Beendigung dieses Leasingvertrages stellen wir Ihnen einen Betrag von 2.000,00 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Rechnung.
6. Die Parteien halten fest, dass der SMHG mit Beendigung des gegenständlichen Leasingvertrages aus diesem Vertragsverhältnis gegen die [Berufsführerin] keinerlei Forderungen, aus welchen Gründen auch immer, zustehen.
7. Allfällige aus diesem Schreiben resultierende Kosten und Gebühren gehen zu Lasten der SMHG.“

Am 22.6.2004 hat die SMHG – in der Folge umbenannt in MHG, später in EHG – mit der LDG einen Kaufvertrag abgeschlossen. §§ 1 und 4 dieses Kaufvertrags lauten:

§ 1

VERTRAGSGEGENSTAND

Auf Grund des zwischen [der SMHG] und der [Berufsführerin] am 24.10.1984/30.4.1985 samt Nachtrag vom 28.1.1988/25.1.1988 bestehenden Leasingvertrages sowie der Ergänzung vom 27.9.1988 steht dem Verkäufer nach ordnungsgemäßer Erfüllung des Leasingvertrages ein Optionsrecht, wonach er das Leasingobjekt bestehend aus der Liegenschaft [...] samt darauf errichtetem Büro- und Betriebsgebäude [...] zu einem Kaufpreis von 363.364,17 € erwerben kann, zu. Das Optionsrecht ist übertragbar. Die [Berufsführerin] hat den Rechtsübergang bestätigt. Dieses Optionsrecht bildet nun den Gegenstand dieses Vertrages.

§ 4

KAUFPREIS

Der Kaufpreis für den Vertragsgegenstand beträgt 1.183.780,67 €.

Der Kaufpreis ist spätestens bis zum 7.7.2004 ab gegenseitiger Unterfertigung dieser Urkunde zur Zahlung fällig. Bei Verzug ist der Verkäufer berechtigt, bankübliche Verzugszinsen zu begehrn.

Mit Kaufvertrag vom 22.6.2004/12.7.2004 hat die LDG von der Berufsführerin das Leasingobjekt um 366.219,33 € erworben.

Mit Bescheid vom 6.9.2006 hat das Finanzamt Feldkirch der SMHG für den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am Leasingobjektes um 363.364,17 € Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.717,75 € vorgeschrieben.

Da die Grunderwerbsteuer bei der SMHG nicht einbringlich war, hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin mit Bescheid vom 11.6.2007 Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.717,75 € vorgeschrieben.

In der Berufung vom 10. Juli 2007 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungswerberin Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.717,75 € unter Bezugnahme auf einen am 20.04.2006 mit der EHG abgeschlossenen Kaufvertrag vorgeschrieben und diese Vorschreibung damit begründet, dass mit der Fa. SMHG (ehemals MHG) eine Vereinbarung getroffen worden sei, wonach die Fa. SMHG das Optionsrecht um 363.364,17 € erwerben kann, oder das Optionsrecht weitergeben kann. In dieser Vereinbarung des Weitergabeberechtes ist die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht iSd § 1 Abs. 2 GrEStG gelegen.

Die Vorschreibung erging an die Berufungswerberin als Gesamtschuldnerin an diesem Rechtsvorgang (gemeint wohl die Vereinbarung mit der Fa. SMHG) und weil die Steuer bei der Fa. SMHG nicht einbringlich ist.

Die Berufungswerberin ficht diesen Bescheid in vollem Umfang an.

Gemäß dem angefochtenen Bescheid wird die Grunderwerbsteuer für den im Betreff angeführten Rechtsvorgang des Kaufvertrages vom 20.04.2006 mit der EHG festgesetzt. Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass die Berufungswerberin am angeführten Rechtsvorgang nicht beteiligt war und ihr dieser bis zur Übermittlung des angefochtenen Bescheides auch nicht bekannt war. Da gemäß § 9 Abs. 4 GrEStG bei allen nicht in Z 1 bis 3 erwähnten Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner sind, die Berufungswerberin aber an dem die Steuerpflicht begründenden Erwerbsvorgang selbst nicht beteiligt war, ihr dieser bis zur Bekanntgabe im angefochtenen Bescheid ja nicht einmal bekannt war, kann schon allein aus diesem Grund eine Steuerpflicht der Berufungswerberin nicht vorliegen.

In der Begründung des Spruches bezieht sich das Finanzamt Feldkirch selbst aber nicht auf den im Spruch des angefochtenen Bescheides angeführten Rechtsvorgang sondern vielmehr auf eine mit der SMHG abgeschlossene Vereinbarung, wonach diese das Optionsrecht um 363.364,17 € erwerben kann, oder das Optionsrecht weitergeben kann. In dieser Vereinbarung sieht das Finanzamt die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht iSd § 1 Abs. 2 GrEStG.

Nachdem somit die Begründung in keinerlei Zusammenhang mit der im Spruch des angefochtenen Bescheides erledigten Hauptfrage steht, fehlt es somit diesem Bescheid an jeglicher Begründung und ist dieser Bescheid schon allein aus diesem Grund mangelhaft und daher aufzuheben.

Richtig ist, dass der MHG ergänzend zu dem bereits im Leasingvertrag vom 24.10.1984 respektive 30.04.1985 eingeräumten Vorkaufsrecht mit Schreiben vom 27.09.1988 auch das Optionsrecht auf Erwerb des Leasingobjektes eingeräumt worden ist, wobei der Kaufpreis für das Leasingobjekt dem kalkulatorischen Buchwert unter Zugrundelegung der angeführten AfA einschließlich allfälliger für die Erhaltung des Objektes getätigter Aufwendungen entspricht.

Entgegen den Ausführungen in der Bescheidbegründung wird mit diesem Schreiben der MHG jedoch nicht das Recht auf Erwerb des Optionsrechtes gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe von 363.364,17 € bzw. das Recht auf Weitergabe dieses Rechtes eingeräumt, sondern das Optionsrecht selbst, womit der MHG das Recht eingeräumt worden ist, von der Berufungswerberin nach Ablauf des von der MHG zum Leasingvertrag abgegebenen Kündigungsverzichtes den Verkauf des Leasingobjektes an sie zum bereits vereinbarten Kaufpreis (=kalkulatorischen Buchwert unter Zugrundelegung der angeführten AfA

einschließlich allfälliger für die Erhaltung des Objektes getätigter Aufwendungen) zu erwerben.

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes verwirklicht dieser Sachverhalt jedoch nicht den Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG, welcher als Steuergegenstand die sog. Verkaufsermächtigung zum Inhalt hat.

Die hier vorliegende Einräumung einer Option stellt hingegen keinen Tatbestand der Steuerpflicht dar (VwGH 15.1.1958, 337/57). Die Option ist vielmehr ein Fall des bedingten Vertrages und zwar bedingt durch die Abgabe der Optionserklärung (VwGH 9.9.1968, 274/68)."

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 27.9.2007 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

„Zunächst ist festzustellen, dass es sich bei der Bezeichnung im Betreff, insbesondere das Datum um einen durch die EDV-Abwicklung entstandenen Fehler handelt (Datum der Aktenanlage durch die EDV übernommen und nicht abgeändert). Was die Anführung "Kaufvertrag" betrifft, so erfolgte diese, da allein im vorliegenden Kaufvertrag über das Optionsrecht, die Vereinbarung über die Übertragbarkeit des Optionsrechts urkundlich erwähnt ist.

Beim Firmenwortlaut des Geschäftspartners handelt es sich um den aktuellen, nach zwei Firmenwortlautänderungen bestehenden Firmenwortlaut der damaligen MHG bzw. SMHG, somit um die identische Gesellschaft mit der die Vereinbarungen getroffen wurden.

In der Begründung des Bescheides wird auch der alte Firmenwortlaut angeführt, sodass der Vertragspartner klar erkennbar ist.

In der Begründung wird auch als steuerpflichtiger Sachverhalt die Vereinbarung der Option mit Weitergaberecht sowie die Würdigung als erfüllter Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG ausdrücklich angeführt.

Dass der Vertragspartner und der der Besteuerung zugrunde gelegte Sachverhalt aus dem Bescheid nicht erkennbar oder ein anderer wäre, kann daher nicht unterstellt werden. Dies umso mehr, als vor Erlassung des Bescheides bereits mit der Bescheidadressatin Kontakt aufgenommen wurde, wozu auf das Fax vom 8.6.06, worin das übertragbare Optionsrecht gemäß Beurkundung im Kaufvertrag vom 22.6.2004 ausdrücklich angesprochen ist, die Telefonate und den Umstand, dass die [Berufsführerin] selbst dem FA aufgrund dieser Anforderungen auch selbst Unterlagen übermittelt hat, zu verweisen ist.

Aus diesem Grund ist der der Besteuerung zugrunde gelegte Sachverhalt auch erkenntlich und lediglich der Betreff iSd § 293 BAO zu berichtigen, was unter einem geschieht.

Gegenstand der Festsetzung der Grunderwerbsteuer ist die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht iSd § 1 Abs 2 GrEStG (Erwerber ist dabei die damalige SMHG) durch Vereinbarung eines übertragbaren, also veräußerlichen Optionsrechtes. Als Datum der Vereinbarung ist der 26. Mai 2004 anzusehen.

Im Kaufvertrag vom 22.6.2004 über die Veräußerung bzw. den Erwerb des Optionsrechts zwischen der SMHG und der LD-Leasing GmbH wird das Optionsrecht inkl. des Preises zu dem die Option zum Ankauf des Grundstücks ausgeübt werden kann, ausdrücklich beschrieben und ausdrücklich festgehalten, dass das Optionsrecht übertragbar ist. Die [Berufsführerin] hätte (als Optionsgeberin) den Rechtsübergang bestätigt.

Im Kaufvertrag über das Grundstück zwischen der [Berufsführerin] als Grundeigentümerin und der LDG, gefertigt von der LDG am 22.6.2004, von der [Berufsführerin] am 12.7.2004, wird das Optionsrecht nicht angesprochen.

Von der [Berufungsführerin] wurden weiters vorgelegt:

Einräumung des Optionsrechts mit Schreiben vom 27.9.1988 in Ergänzung des Leasingvertrags, womit der Leasingnehmerin, der SMHG selbst das Optionsrecht eingeräumt wird.

Mit Gegenbrief vom 26. Mai 2004 an die SMHG wird u.a. auf die geführten Gespräche verwiesen und bestätigt, dass unter der Bedingung des rechtswirksamen Abschlusses eines Kaufvertrages über die Liegenschaft mit der LDG und Bezahlung des Kaufpreises der Leasingvertrag mit Ablauf 02.07.2004 endet.

Weiters wird festgehalten, dass der SMHG aus dem Vertragverhältnis gegen die [Berufungsführerin] keinerlei Forderungen, aus welchen Gründen auch immer, zustehen. Festgehalten wird weiters, dass dieses Schreiben und der mit der LDG abzuschließende Kaufvertrag eine Einheit darstellen.

Über das Grundstück liegt eine Verkehrswertschätzung vor über einen Wert von 1.517.511,50 €. Im Kaufvertrag über das Grundstück war lediglich ein Preis von 366.219,33 € vereinbart.

Für den Erwerb der Option über das Grundstück war ein Preis von 1.183.780,67 € vereinbart.

In der Berufung wird nun eingewendet, es wäre nur aus dem Leasingvertrag bzw. der Ergänzung aus dem Jahre 1988 der SMHG ein Optionsrecht zum Ankauf zum kalkulatorischen Buchwert zugestanden. Ein Recht zum Erwerb des Optionsrechts zu einem Preis von 363.364,17 € bzw. zur Weitergabe des Optionsrechts sei der SMHG nicht eingeräumt worden, sondern nur das Recht, die Liegenschaft selbst zu kaufen. Die Einräumung dieser Option löse aber keine Steuerpflicht aus, da erst ein durch die Abgabe der Optionserklärung bedingter Vorgang vorläge.

Dieser Wertung ist aber nur in Bezug auf die ursprüngliche Einräumung der Option zum Ankauf durch die SMHG selbst zuzustimmen.

Solange nur das Optionsrecht der SMHG selbst bestand, war ein steuerpflichtiger Tatbestand nicht verwirklicht, insbesondere kein Erwerb gem. § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG.

Der Besteuerung unterliegen aber gem. § 1 Abs 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Übereignungsanspruchs einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Das Grundstück hätte nach den seit 1988 bestehenden Vereinbarungen nur von der SMHG selbst zu dem kalkulatorischen Restbuchwert, der, der Höhe nach auch von der Bw. unbestritten, 363.364,17 € ausmachte, erworben werden können.

Einem anderen als der SMHG stand dieses Recht nicht zu und es hätte auch keinen vernünftigen Grund gegeben, das Grundstück einem anderen, das Optionsrecht weggedacht, zu diesem geringen Kaufpreis zu veräußern, zumal der Wert mehr als das Vierfache war. Einem anderen hätte die [Berufungsführerin] das Grundstück auch nicht verkaufen können, da gegenüber der SMHG ein Vorkaufs- und Optionsrecht eingeräumt war.

Wenn nun der SMHG das Recht eingeräumt wurde, das bestehende Optionsrecht nicht nur selbst auszunutzen, sondern dieses an Dritte zu übertragen, liegt darin eine vollkommen andere Qualität des Optionsrechtes. Damit wurde der SMHG die rechtliche Möglichkeit neu geschaffen, den wirtschaftlichen Wert des Grundstücks in der Weise zu lukrieren, dass sie das Optionsrecht veräußert. Dabei ergibt sich der Wert aus der Differenz des Liegenschaftswertes zur Möglichkeit des Erwerbs zum niedrigeren Kaufpreis. Dabei liegt es allein an der SMHG was sie daraus lukriert. Der Grundstückseigentümerin kommt jedenfalls nur der geringere Kaufpreis It. Option zu, jeder Mehr- oder Minderwert, der im Verhandlungsweg erzielt wird, kommt ausschließlich der SMHG zu. An wen die SMHG die Option veräußert, ist allein Sache der SMHG.

Die Möglichkeit, die Option zu einem feststehenden, weit unter dem Wert der Liegenschaft liegenden Kaufpreis erwerben zu können, zu verkaufen und damit den Wert des Grundstücks selbst auf eigene Gefahr und Rechnung zu lukrieren, kann in wirtschaftlicher Hinsicht nicht anders beurteilt werden, als wenn die SMHG den Übereignungsanspruch selbst erworben hätte und das Grundstück daran anschließend weiterverkauft hätte.

Diese Möglichkeit der rechtlichen und wirtschaftlichen Verwertung des Grundstücks iSd § 1 Abs 2 GrEStG wurde aber erst durch die im Schreiben vom 26. Mai 2004 angeführten Gespräche und Vereinbarungen geschaffen. Dass diese Vereinbarungen zwischen der SMHG und der Bw. im Sinne der Ausführungen des § 1 des Kaufvertrags über das Optionsrecht vom 22.6.2004 (Optionsrecht zu einem Ankauf um den Preis von 363.364,17 €, das Optionsrecht ist übertragbar, die [Berufungsführerin] hat den Rechtsübergang bestätigt) getroffen wurden, daran kann kein vernünftiger Zweifel bestehen. Zum einen würde kein vernünftig denkender Mensch ein Optionsrecht zu einem Preis von über 1 Mio € erwerben, wenn nicht gesichert wäre, dass der Verkäufer zur Weitergabe berechtigt ist. Zum anderen hält die [Berufungsführerin] im angeführten Schreiben selbst fest, dass die Zustimmung und der Kaufvertrag mit der LDG eine Einheit bilden und einander bedingen. Mit dem Kaufvertrag mit der LDG geht aber rechtlich zwingend einher, dass die Übertragbarkeit der Option begründet wurde und auch die Übertragung der Option erfolgt ist, da sonst die [Berufungsführerin] das Grundstück ja der SMHG anzubieten gehabt hätte und diese ihr Optionsrecht noch selbst ausnutzen hätte können. In diesem Zusammenhang ergibt sich aber auch aus dem o.a. Schreiben, dass der SMHG dann keinerlei Rechte aus dem Vertrag mehr zustehen, damit auch das Optionsrecht nicht mehr. Ein Verzicht darauf ist darin aber nicht zu sehen, weil das Optionsrecht tatsächlich veräußert wurde. Zudem wurde der Kaufvertrag über das Optionsrecht und der Kaufvertrag über das Grundstück von der Erwerberin jeweils am 22.6.2004 unterfertigt, bilden also auch danach, abgesehen von der wirtschaftlichen Einheit auch rechtlich eine Einheit. Dass die [Berufungsführerin] diesen erst später unterfertigt hat, erklärt sich rein aus der räumlichen Distanz, Postwegen und der Notwendigkeit von Terminabstimmungen zur notwendigen beglaubigten Unterfertigung. Es ist daher davon auszugehen, dass die gesamten Vereinbarungen über die Übertragbarkeit der Option, den Verkauf der Option und den Ankauf des Grundstücks nach den jeweiligen Urkunden zwischen allen Parteien im Einvernehmen getroffen wurden.

Das Finanzamt kommt daher in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass nachdem vorerst nur ein Optionsrecht zum eigenen Ankauf durch die SMHG gegeben war, dieses im Zuge der Gespräche, die im Schreiben vom 26 Mai 2006 angeführt sind insofern erweitert wurde, dass die Option zum Ankauf der Liegenschaft zu dem bestimmten Preis von 363.364,17 € übertragbar gestaltet wurde.

In rechtlicher Hinsicht ist diese Vereinbarung dahingehend zu beurteilen, dass damit der SMHG erstmals das Recht eingeräumt wurde, die Liegenschaft wirtschaftlich zu verwerten, wodurch der Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG erfüllt ist.“

Im Vorlageantrag vom 29. Oktober 2007 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Sowohl in der ursprünglichen Bescheidbegründung als auch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung wird vom Finanzamt Feldkirch ausgeführt, dass zwischen der [Berufungsführerin] und der Firma SMHG am 26. Mai 2004 eine Vereinbarung getroffenen worden sei, wonach die Berufungsführerin ein übertragbares, also veräußerliches Optionsrecht eingeräumt habe. In dieser Vereinbarung wird seitens des Finanzamtes Feldkirch die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht iSd § 1 Abs. 2 GrEStG von der [Berufungsführerin] an die MHG erblickt.“

Das Finanzamt kommt daher zum Schluss, dass, nachdem vorerst nur ein Optionsrecht zum eigenen Ankauf durch die SMHG gegeben war, dieses im Zuge der Gespräche, die im Schreiben vom 26. Mai 2006 angeführt sind insofern erweitert wurde, dass die Option zum Ankauf der Liegenschaft zu dem bestimmten Preis von 363.364,17 € übertragbar gestaltet

wurde. In rechtlicher Hinsicht ist diese Vereinbarung nach Meinung des Finanzamtes dahingehend zu beurteilen, dass damit der SMHG erstmals das Recht eingeräumt wurde, die Liegenschaft wirtschaftlich zu verwerten, wodurch der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrESTG erfüllt ist.

Dazu ist anzumerken, dass die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass der SMHG erstmals am 26. Mai 2004 das Recht eingeräumt wurde, die Liegenschaft wirtschaftlich zu verwerten, nicht korrekt ist.

Richtig ist, dass – wie bereits in der Berufung angemerkt – der MHG ergänzend zu dem bereits im Leasingvertrag vom 24.10.1984 respektive 30.4.1985 eingeräumten Vorkaufsrecht mit (einem dem Finanzamt vorgelegten) Schreiben vom 27.9.1988 auch das Optionsrecht auf Erwerb des Leasingobjektes eingeräumt worden ist, wobei der Kaufpreis für das Leasingobjekt dem kalkulatorischen Buchwert unter Zugrundelegung der angeführten Abschreibung einschließlich allfälliger für die Erhaltung des Objektes getätigter Aufwendungen entspricht.

Maßgeblich ist im gegenständlichen Fall nicht das vom Finanzamt angeführte Schreiben vom 26. Mai 2004, welches lediglich Regelungen in Bezug auf die Beendigung des Leasingvertrages im Zusammenhang mit dem Abschluss des beabsichtigten Kaufvertrages mit der LDG enthält, wobei der Kaufvertrag mit der LDG und diese Vereinbarung selbstverständlich insoweit eine Einheit bilden, als die Beendigung des Leasingvertrages vom rechtswirksamen Zustandekommen des erwähnten Kaufvertrages abhängig ist. Die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass durch das Schreiben vom 26. Mai 2004 "eine vollkommene andere Qualität des Optionsrechtes" geschaffen wurde, und dadurch erstmals für den Optionsinhaber "die rechtliche Möglichkeit neu geschaffen" wurde, "den wirtschaftlichen Wert des Grundstückes in dieser Weise zu lukrieren" entbehrt jeder Grundlage und ist nicht richtig. Dies deshalb, da bereits durch die ursächliche Einräumung des Optionsrechtes dem Optionsberechtigten das Recht zusteht, die Option selbst bzw. die Rechte aus dieser Optionseinräumung auf einen Dritten zu übertragen. Nachdem in der im Jahr 1988 abgeschlossenen Optionseinräumung nicht einschränkend vereinbart wurde, dass das Optionsrecht nur (allein) durch den Optionsberechtigten ausgeübt werden darf, ist damit kein neues (erweitertes) (Verwertungs)recht entstanden.

Hierzu ist zu bemerken, dass nach herrschender Ansicht das aus einem noch aktuellen Offert erwachsende Gestaltungsrecht der Annahme des Offerts, wie das aus einer Option abzuleitende Gestaltungsrecht ein inhaltlich schon vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen, übertragbar ist, soferne sich nicht aus der Optionserklärung selbst oder den Begleitumständen etwas anderes ergibt. Die Zustimmung des aus dem Gestaltungsrecht Verpflichteten ist nur dann erforderlich, wenn dem Berechtigten durch dieses Gestaltungsrecht die Möglichkeit eingeräumt wird, auch die Person des Schuldners aus dem Hauptvertragsverhältnis (also dem Leasingvertrag) zu ändern. Nichts Anderes muss aber auch im gegenständlichen Fall gelten. Weder die Formulierung des mit Schreiben vom 27.9.1988 eingeräumten Optionsrechtes noch andere Begleitumstände lassen den Schluss zu, dass eine Übertragung des Optionsrechtes anlässlich der ursprünglichen Einräumung ausgeschlossen war bzw. durch dieses Optionsrecht dem bisherigen Leasingnehmer das Recht eingeräumt wurde, die Person des Schuldners aus dem Leasingvertrag zu ändern. Vielmehr bleibt der bisherige Leasingnehmer auch bei Weitergabe des Optionsrechtes – jedenfalls bis zum Ablauf des Kündigungsverzichtes aus dem Leasingvertrag und allfälliger Ausübung des Optionsrechtes – Schuldner des Leasingvertrages.

Wie auch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt richtigerweise festgehalten wurde, löst die Einräumung einer Option keinen Tatbestand der Steuerpflicht aus, da erst ein durch die Abgabe der Optionserklärung bedingter Vorgang vorliegt. Bis zu diesem Zeitpunkt, nämlich bis zur Abgabe der Gestaltungserklärung besteht für denjenigen, der die Option eingeräumt hat, eine Leistungsverpflichtung noch nicht.

Im gegenständlichen Fall liegt daher eine Übertragung der Rechte aus einem Kaufanbot iSd § 1 Abs 1 Z 4 GrESTG vor. Es handelt sich daher um ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf

Abtretung der Rechte aus dem Kaufanbot begründet. Abschlossen wurde dieses Rechtsgeschäft zwischen der SMHG und der LDG. Diese beiden Parteien sind daher die ausschließlichen Vertragspartner hinsichtlich dieses Rechtsgeschäftes.

Das Zustandekommen des Kaufs des Grundstücks ist aber Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG. Dorazil/Schwärzler, GrEStG², 73 weisen darauf hin, dass diese Bestimmung systemgerecht nur so ausgelegt werden kann, dass die Steuerpflicht davon abhängt, dass der Dritte, auf den die Rechte aus dem Kaufanbot übertragen werden, in der Folge das Anbot annimmt. Auch nach dem Erkenntnis des VwGH vom 18. 11. 1982, 16/261/80 wurde die Steuerpflicht der Abtretung eines Optionsrechtes bejaht, da das Optionsrecht vom neuen Berechtigten fristgerecht ausgeübt wurde. Die Ausübung des Optionsrechtes ist daher Voraussetzung für das Wirksamwerden des Abtretungsgeschäftes.

Das oben angeführte VwGH-Erkenntnis vom 18. November 1982, 16/261/80 betraf den Fall einer Optionsübertragung und wurde vom VwGH unter die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG subsummiert. "Der Bf hat ein übertragbares, befristet bindendes Anbot in Form eines Optionsrechtes zum Erwerb, und zwar zum Kauf einer bestimmten Liegenschaft eingeräumt bekommen. Durch diese Option erhielt er das befristete Recht, das inhaltlich bereits bestimmte Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen und solcherart selbst den Anspruch weiter zu übertragen. Letzteres ist geschehen, und das Optionsrecht wurde vom neuen Berechtigten nach Lage der Akten fristgerecht ausgeübt. Ob der Übertragung ein diese betreffendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist oder nicht, bedeutet in Hinsicht auf das Entstehen der Steuerschuld, wie das Gesetz zeigt, keinen Unterschied. Ob die Abtretung sodann entgeltlich erfolgte oder nicht, ist nach dem gesetzlichen Tatbestand unmaßgeblich. Ein derartiges Entgelt wäre auch keine Gegenleistung für das Grundstück".

Dem § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG unterliegen daher jene Fälle, in denen A dem B ein verbindliches Kaufanbot auf ein Grundstück gemacht hat und B nun diesen Anspruch auf Erfüllung des Kaufanbotes an C abtritt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1, Tz. 241.). Steuerpflichtig ist dabei nicht schon die noch nicht steuerbare Stellung des Anbotes, sondern erst die Abtretung des aus dem Anbot erhaltenen Rechtes, den Abschluss eines Kaufvertrages auf der Basis des verbindlichen Anbotes zu begehrn.

Besteuerungsmaßstab bei den Rechtsvorgängen nach § 1 Abs. 1 Z 4 und 5 GrEStG ist der dreifache Einheitswert des Grundstücks.

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass der gegenständliche Sachverhalt, nämlich die Abtretung des Optionsrechtes unter die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG und nicht unter die Bestimmung des 1 Abs 2 GrEStG fällt.

Weiters ist als wesentlicher Punkt anzumerken, dass Steuerschuldner gemäß § 9 GrEStG bei "allen übrigen Erwerbsvorgängen im Sinne der Z 4 des § 9 GrEStG" die am "Erwerbsvorgang beteiligten Personen" sind.

Dies sind im konkreten Fall, wie oben bereits dargelegt, die SMHG und der LDG, da diese beiden Gesellschaften alleinige Vertragspartner hinsichtlich der Abtretung des Optionsrechtes sind. Die [Berufsführerin] ist daher hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges kein Steuerschuldner iSd § 9 GrEStG, sodass der [Berufsführerin] aus diesem Erwerbsvorgang keine Grunderwerbsteuer vorzuschreiben ist. Einer zweiten Berufsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz stimmen wir zu, sofern unserem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen wird."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar

auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Der im angefochtenen Bescheid angeführte Betreff:

„Kaufvertrag
vom 20. April 2006
mit EHG“

ist laut den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung auf Grund eines durch die EDV-Abwicklung entstandenen Fehlers zu Stande gekommen. Was die Anführung Kaufvertrag betrifft, so erfolgte diese, da allein im vorliegenden Kaufvertrag über das Optionsrecht, die Vereinbarung über die Übertragbarkeit des Optionsrechtes urkundlich erwähnt wurde. Beim Firmenwortlaut des Geschäftspartners handelt es sich um den aktuellen, nach zwei Firmenwortlautänderungen bestehenden Firmenwortlaut der damaligen MHG bzw. SMHG, somit um die identische Gesellschaft mit der die Vereinbarungen getroffen wurden.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird auch der alte Firmenwortlaut angeführt, sodass der Vertragspartner klar erkennbar ist.

In der Begründung wird auch als steuerpflichtiger Sachverhalt die Vereinbarung der Option mit Weitergaberecht sowie die Würdigung als erfüllter Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG ausdrücklich angeführt.

Dass der Vertragspartner und der der Besteuerung zugrunde gelegte Sachverhalt aus dem Bescheid nicht erkennbar oder ein anderer wäre, kann daher nicht unterstellt werden. Dies umso mehr, als vor Erlassung des Bescheides bereits mit der Bescheidadressatin Kontakt aufgenommen wurde, wozu auf das Fax vom 8.6.06, worin das übertragbare Optionsrecht gemäß Beurkundung im Kaufvertrag vom 22.6.2004 ausdrücklich angesprochen ist, die Telefonate und den Umstand, dass die Berufungsführerin selbst dem FA aufgrund dieser Anforderungen auch selbst Unterlagen übermittelt hat, zu verweisen ist. Der angefochtene Bescheid ist daher zu berichtigen, wie er vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung berichtigt wurde.

Die Option ist ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Durch eine Optionsvereinbarung ist noch kein steuerlicher Tatbestand verwirklicht. Die Optionserklärung ist eine Gestaltungserklärung, durch deren Ausübung erst ein inhaltlich vorbereitetes Verpflichtungsgeschäft perfekt wird und ein Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes

entsteht. Die Option ist also ein von der Abgabe der Ausübungserklärung bedingter Vertrag. Daher tritt bei einer Option erst in diesem Zeitpunkt die Steuerpflicht ein.

Im gegenständlichen Fall wurde der MHG mit Schreiben vom 27.9.1988 das Optionsrecht auf den Erwerb des Leasingobjektes eingeräumt. Aus diesem Schreiben geht nicht hervor, dass die MHG berechtigt ist, das Optionsrecht an Dritte zu veräußern. Erst aus § 1 des Kaufvertrages vom 22.6.2004 geht hervor, dass das Optionsrecht, die gegenständliche Liegenschaft um den Kaufpreis in Höhe von 363.364,17 € zu erwerben, übertragbar ist.

Die Übertragbarkeit der Option an Dritte wurde erst durch die im Schreiben vom 26. Mai 2004 angeführten Gespräche und Vereinbarungen geschaffen. Dass diese Vereinbarungen zwischen der MHG und der Berufungsführerin im Sinne der Ausführungen des § 1 des Kaufvertrags über das Optionsrecht vom 22.6.2004 getroffen wurden, wurde auch im Vorlageantrag nicht bestritten und steht daher außer Streit. Es ist daher davon auszugehen, dass die gesamten Vereinbarungen über die Übertragbarkeit der Option, den Verkauf der Option und den Ankauf des Grundstücks nach den jeweiligen Urkunden zwischen allen Parteien im Einvernehmen getroffen wurden. Der UFS kommt daher – in Übereinstimmung mit dem Finanzamt – in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass nachdem vorerst nur ein Optionsrecht zum eigenen Ankauf durch die MHG gegeben war, dieses im Zuge der Gespräche, die im Schreiben vom 26. Mai 2006 angeführt sind, insofern erweitert wurde, als die Option zum Ankauf der Liegenschaft zu dem bestimmten Preis von 363.364,17 € übertragbar gestaltet wurde. Die SMHG hat daher das Recht erhalten, einen anderen Käufer benennen zu können, der das Leasinggrundstück zu einem bestimmten Preis vom Leasinggeber erwerben kann. Zudem ist der Leasingnehmerin darüber hinaus die Differenz auf den Verkehrswert der Liegenschaft zugestanden, weil der Erlös aus einer Veräußerung des Optionsrechtes nur ihr zugestanden und jeder Mehr- oder Minderwert, der im Verhandlungsweg erzielt wird, ausschließlich der SMHG zukommt.

Dem Vorbringen der Berufungsführerin im Vorlageantrag, wonach im gegenständlichen Fall bereits durch die ursächliche Einräumung des Optionsrechtes dem Optionsberechtigten das Recht zustehe, die Option selbst bzw. die Rechte aus dieser Optionseinräumung auf einen Dritten zu übertragen, da in der im Jahr 1988 abgeschlossenen Optionseinräumung nicht einschränkend vereinbart worden sei, dass das Optionsrecht nur (allein) durch den Optionsberechtigten ausgeübt werden darf und damit kein neues (erweitertes) (Verwertungs)recht entstanden sei, da nach herrschender Ansicht das aus einem noch aktuellen Offert erwachsende Gestaltungsrecht der Annahme des Offerts, wie das aus einer Option abzuleitende Gestaltungsrecht ein inhaltlich schon vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen, übertragbar sei, sofern sich nicht aus der Optionserklärung selbst oder den Begleitumständen etwas anderes ergebe; die Zustimmung des aus dem Gestaltungsrecht

Verpflichteten sei nur dann erforderlich, wenn dem Berechtigten durch dieses Gestaltungsrecht die Möglichkeit eingeräumt wird, auch die Person des Schuldners aus dem Hauptvertragsverhältnis (also dem Leasingvertrag) zu ändern, ist zu entgegnen:

Aus dem Schreiben über die Optionseinräumung im Jahr 1988 geht nicht hervor, dass die MHG berechtigt ist, das Optionsrecht an Dritte zu veräußern.

Gemäß § 14 des Leasingvertrages war die Berufungsführerin berechtigt, sämtliche Rechte und Ansprüche aus dem Leasingvertrag an ein Kreditinstitut abzutreten. Die SMHG war nur berechtigt das Vertragsobjekt unterzuvermieten, wenn sichergestellt ist, dass die Erfüllung der Verpflichtung der Leasingnehmerin durch die Unter Vermietung nicht beeinträchtigt wird. Weiters hat sich die SMHG auch verpflichtet während der Dauer des Leasingvertrages der Berufungsführerin alle Änderungen rechtlicher und wirtschaftlicher Art, welche die Struktur ihres Unternehmens zu beeinflussen geeignet sind zur Kenntnis zu bringen. Aus diesen Verpflichtungen der SMHG, die der Sicherung der Erfüllung des Leasingvertrages gedient haben, ist abzuleiten, dass das der MHG eingeräumte Optionsrecht nur dieser höchstpersönlich eingeräumt wurde bzw eine Übertragung an Dritte nur mit Zustimmung der Berufungsführerin möglich ist, da diese ein Interesse an der pünktlichen Bezahlung des Kaufpreises bzw an der Eigenverwertung hat, das bei Übertragbarkeit der Option an einen beliebigen Dritten nicht gesichert ist.

Zudem war das Erlöschen der Option vereinbart, sofern die Leasingnehmerin nicht innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf des Leasingvertrages vom Optionsrecht Gebrauch macht.

Daraus folgt aber, dass das Optionsrecht nur der Leasingnehmerin höchstpersönlich zugestanden wurde.

Selbst wenn bereits 1988 der MHG ein an Dritte übertragbares Optionsrecht eingeräumt worden wäre, wäre für die Berufungsführer in aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt eine Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. Das mit Schreiben vom 27.9.1988 eingeräumte Optionsrecht war davon abhängig, dass der Leasingvertrag aus dem Jahr 1985 ordnungsgemäß erfüllt wird. Die Einräumung des Optionsrechtes war daher aufschiebend bedingt. Die Steuerschuld konnte daher jedenfalls erst mit Erfüllung des Leasingvertrages entstehen.

Erhält ein Leasingnehmer das Recht, einen anderen Käufer benennen zu können, der das Leasinggrundstück zu einem bestimmten Preis vom Leasinggeber erwerben kann, und wird zudem vereinbart, dass dem Leasingnehmer darüber hinaus für den von ihm geschaffenen

Mehrwert die Differenz auf den Verkehrswert der Liegenschaft zusteht, so liegt ein Fall der Verkaufsermächtigung iSd § 1 Abs 2 GrEStG vor. Der Leasingnehmer hat für diesen Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer vom Mindestkaufpreis zu entrichten, der Käufer der Liegenschaft hat gemäß § 1 Abs 1 GrEStG den Kaufpreis für das Grundstück und die Gegenleistung an den Leasingnehmer gemäß § 1 Abs 1 Z 4 bzw § 1 Abs 2 GrEStG zu versteuern (Fellner, GrEStG § 1 Tz 276).

§ 9 GrEStG lautet:

Steuerschuldner sind

- 1. beim Erwerb kraft Gesetzes der bisherige Eigentümer und der Erwerber,*
- 2. beim Enteignungsverfahren und beim Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren der Erwerber,*
- 3. a) bei der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden,*
- b) bei der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen die Beteiligten,*
- 4. bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.*

Die in § 9 GrEStG genannten Personen sind Gesamtschuldner der Grunderwerbsteuer. Das Wesen der Gesamtschuld besteht darin, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen kann, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf. Im gegenständlichen Fall kamen daher hinsichtlich der Einräumung der Verkaufsermächtigung zwischen der Berufungsführerin und der EHG die EHG sowie die Berufungsführerin als Steuerschuldnerinnen in Betracht. Da die Steuerschuld bei der EHG nicht einbringlich war, war die Berufungsführerin als Gesamtschuldnerin heranzuziehen. Bemessungsgrundlage war der Mindestkaufpreis.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 23. April 2008