



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Binder & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs- GesmbH, 8010 Graz, Neufeldweg 93, vom 22. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 20. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird *teilweise Folge gegeben*.

Die Einkommensteuer 2007 wird festgesetzt mit **€ 9.709,52** (*bisher: € 53.523,33*).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

(1) Strittig ist, ob dem Berufungswerber (Bw.) im Streitjahr zugeflossene Gelder als Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung ihm zustehender Vorkaufsrechte (so die Meinung des Finanzamtes) oder als Entgelte für den Verkauf bzw. die Abtretung von Bestandrechten (so die Auffassung des Bw.) zu qualifizieren sind.

(2) Am 9. Oktober 1991 schlossen der Bw. und Herr KT als Bestandnehmer einerseits sowie Herr Dr. JM als Bestandgeber andererseits einen Bestandvertrag mit folgendem wesentlichen Inhalt ab:

*„I. Herr Dr. JM weiterhin als „Bestandgeber“ benannt, ist Eigentümer der Liegenschaften 1.) EZ 47 KGX mit den Grundstücken 99/1, 99/6, 100/1, 100/2, 100/5 und 141/6 je LN, 2.) EZ 213 KGX mit den Grundstücken 98/4 und 98/6 je LN, .....*

*II. Der Bestandgeber gibt in Bestand und [der Bw.] und Herr KT, weiterhin als „Bestandnehmer“ benannt, nehmen zur Benützung in Bestand:*

*1.) aus dem Gutsbestande der EZ 47 KGX die Grundstücke 99/1, 99/6, 100/2 und 100/5 je LN,*

*2.) aus dem Gutsbestande der EZ 213 KGX die Grundstücke 98/4 und 98/6 je LN,*

*in dem Umfang und Flächenausmaß von 21.296m<sup>2</sup>, (.....)*

*III. Die Bestandnehmer übernehmen die in II. angeführten Grundstücke zu geschäftlichen Zwecken, insbesondere zum Betriebe des Unternehmens der Kraftfahrzeugreparatur und des Kraftfahrzeughandels und sind die Bestandnehmer ausdrücklich berechtigt, die Bestandrechte zur Gänze oder hinsichtlich Teile der Bestandfläche an Dritte weiterzugeben und Bestandverträge abzuschließen, (.....)*

*IV. Die Bestandnehmer beabsichtigen zum Betrieb der in II. bezeichneten Unternehmungen auf den in Bestand genommenen Grundstücken für die Dauer des aufrechten Bestandes des begründeten Vertragsverhältnisses ein Werkstättegebäude und eine Ausstellungs- bzw. Verkaufshalle mit Büroräumen als Superädifikate zu errichten. (.....)*

*V. Der Bestandvertrag wird ..... auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

*Eine Aufkündigung des Bestandvertrages durch einen der Vertragsteile hat unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten, zum Ende eines Kalenderhalbjahres, zu erfolgen. (.....)*

*IX. Der Bestandgeber erteilt seine ausdrückliche Zustimmung dazu, dass die Bestandnehmer nach Erteilung einer rechtskräftigen Baubewilligung auf den Bestandgrundstücken ..... die im Punkte IV. angeführten Bauwerke errichten (.....)*

*Im Falle der Beendigung des Bestandvertrages, aus welchem Grunde immer, gehen die errichteten Bauwerke, ohne Anspruch auf Entschädigung oder Abgeltung, in das Eigentum des Bestandgebers über. (.....)*

*In dem Falle, als jedoch der Bestandgeber die Entfernung der errichteten Bauwerke begehrt, verpflichten sich die Bestandnehmer, die errichteten Bauwerke auf ihre Kosten zu entfernen und auf den Bestandgrundstücken den vorherigen Zustand wieder herzustellen. (.....)*

*XVII. Der Bestandgeber ..... räumt den Bestandnehmern ..... für die Dauer des aufrechten Bestandverhältnisses, in Ansehung der Grundstücke 99/1, 99/6, 100/2, 100/5 der EZ 47 KG X und in Ansehung der Grundstücke 98/4 und 98/6 der EZ 213 KG X das Vorkaufsrecht iSd. §§ 1072ff. ABGB ein und erteilt die Bewilligung zur Einverleibung dieses Rechtes zu Gunsten [der Bestandnehmer] .....*"

Mit Erklärung vom 29. September 1995 verzichtete Dr. JM gegenüber den Bestandnehmern „auf eine Aufkündigung des Bestandvertrages vom 9. Oktober 1991, ausgenommen die Gründe der nicht fristgerechten Bezahlung des Bestandzinses, des erheblich nachteiligen Gebrauches von dem Bestandsobjekt und eines grob ungehörigen Verhaltens."

Diese Verzichtserklärung wurde (erst) im Vorhalteverfahren vor dem UFS vorgelegt.

(3) Am 23. Oktober 1995 schlossen der Bw. und KT „als Unterbestandgeber“ einerseits und die Fa. SFS-GmbH „als Unterbestandnehmerin“ andererseits folgenden „Unterbestandsvertrag“:

*„I. Die Grundstücksgemeinschaft [Bw.] und KT ist*

*a) auf Grund des Kaufvertrages vom 22.7.1992 je zur Hälfte Eigentümer der EZ 550 der KG X (.....),*

*b) des Kaufvertrages vom 30.4.1993 je zur Hälfte Eigentümer der EZ 554 der KG X (.....) sowie*

*c) auf Grund des Bestandvertrages mit Herrn Dr. JM vom 9.10.1991 ..... Bestandnehmer der Grundstücke 99/1, 99/6, 100/2 und 100/5 der EZ 47 KG X und der EZ 213 KG X, bestehend aus den Grundstücken 98/4 und 98/6 je LN, im Gesamtflächenausmaß von 21.296m<sup>2</sup>.*

*Die Grundstücksgemeinschaft [Bw.] und KT ist berechtigt, die unter a), b), c) näher beschriebene Gesamtfläche zur Gänze oder teilweise unterzuvermieten. (.....)*

*Die Unterbestandgeber vermieten und die Fa. SFS-GmbH, im Folgenden kurz Unterbestandnehmerin genannt, mietet von der im Punkt I. a), b), c) näher beschriebenen Gesamtfläche jene Teilfläche im Ausmaß von rund 1080m<sup>2</sup>, die in der beiliegenden Planskizze rot umrandet ist.....*

*II. Die Vermietung erfolgt zum Zweck, durch die Unterbestandnehmerin ein Superädifikat für den Betrieb eines Kühl- und Lagerhauses für den Großhandel mit Waren aller Art mit den entsprechenden Anlagen samt Parkplätzen auf ihre Kosten errichten zu lassen. (.....)*

*V. (.....) Das Unterbestandsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem halben Jahr zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden, von Seiten der Unterbestandgeber erstmals zum 31.12.2024. (.....)*

*XXI. Sohin bewilligt Herr Dr. JM, dass ohne sein weiteres Einvernehmen, jedoch nicht auf seine Kosten, ob der Liegenschaft EZ 47 KG X das Unterbestandsrecht auf das aus den durch Teilung im eigenen Besitz der Grundstücke 99/6, 100/2, 100/5 neu entstandene und im beiliegenden Plan rot umrandete Mietgrundstück Nr. NEU nach den Bestimmungen dieses Vertrages zugunsten der Fa. SFS-GmbH für die Zeit bis zum 31.12.2024 einverleibt wird."*

In gleicher Weise bewilligten die Unterbestandgeber im zweiten Absatz des Vertragspunktes XXI. die Einverleibung des Unterbestandsrechtes.

In Punkt XXII. des Unterbestandvertrages verpflichtete sich der (mitunterfertigte) Liegenschaftseigentümer Dr. JM „für den Fall der Auflösung des Bestandsverhältnisses mit [dem Bw.] und KT , aus welchen Gründen auch immer, in den gegenständlichen Unterbestandsvertrag als Vermieter mit allen Rechten und Pflichten einzutreten, sodass das Unterbestandsverhältnis – ohne dass es weiterer Erklärungen der Parteien bedarf – in ein Bestandsverhältnis zwischen Herrn Dr. JM und der SFS-GmbH übergeht. (.....)"

(4) Des Weiteren liegt der Abgabenbehörde ein mit 13. Jänner 2000 datierter „Unterbestandszugleich Superädifikatsvertrag“, abgeschlossen zwischen dem Bw. und der ImmoBw.-GmbH einerseits und der XY-GmbH andererseits, unter Beitritt des Dr. JM, vor. Dieser hat folgenden – hier wesentlichen – Inhalt:

*„I. [Der Bw.] und Herr KT sind Bestandnehmer unter anderem des Grundstückes 98/6 der KG X, welches zum Gutsbestand der EZ 213 gehört. Grundbücherlicher Eigentümer der EZ 213 KG X ist Herr Dr. JM. Über das Vermögen des Herrn KT wurde mit Beschluss des LG für ZRS Graz vom 12.2.1999 das Konkursverfahren eröffnet (.....). Mit Kaufvertrag vom 28. Dezember 1999 hat die ImmoBw.-GmbH unter anderem die Bestandsrechte des Herrn KT übernommen.*

*Mit Lageplan des DIKW vom 9.11.1999, GZ xx, wurde die Fläche des Grundstückes 98/6 berichtet in 1.260 m<sup>2</sup>".*

*II. [Der Bw.] und die ImmoBw.-GmbH vermieten hiemit an die XY-GmbH das im vorigen Vertragspunkt näher beschriebene Grundstück im gemeinsam bekannten Zustand.*

*III. Das Untermietverhältnis beginnt am 1. Feber 2000 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Es kann von allen Vertragsteilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Ende eines jeweiligen Kalenderjahres aufgekündigt werden; von der Unterbestandsgeberseite erstmalig jedoch zum 31.12.2024.*

*IV. Die Untervermietung erfolgt zum Zwecke der Errichtung und Führung eines Kühl- und Lagerraumes und dem Großhandel mit Waren aller Art samt den dazugehörigen Anlagen und Parkplätzen. (.....)"*

(5) Mit Vertrag vom 29. November 2000 nahm der Bw. – wiederum von Dr. JM als Bestandgeber - die Grundstücke 100/1, 100/15 und 141/6 (im Flächenausmaß von 47.021m<sup>2</sup>) aus der EZ 47 KG X in Bestand. Der Bw. übernahm die angeführten Grundstücke zu geschäftlichen Zwecken, insbesondere zum Betrieb von Fachmärkten und Gewerbeobjekten; er war lt. Punkt II. des Vertrages ausdrücklich berechtigt, die Bestandrechte (ganz oder teilweise) an Dritte weiter zu geben und Bestandverträge abzuschließen. Er beabsichtigte, auf den gegenständlichen Grundstücken Verkaufshallen mit angeschlossenen Lagerräumen und Büroflächen zu errichten (Punkt III). Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, eine Aufkündigung war unter Einhaltung einer sechsmonatigen Frist jeweils zum Ende eines Kalenderhalbjahres möglich (Punkt IV.). Der Bestandgeber räumte dem Bw. hinsichtlich der Grundstücke 100/1, 100/15 und 141/6 das Vorkaufsrecht iSd. §§ 1072ff. ABGB ein.

(6) Am 18. Jänner 2007 trafen der Bw. und die ImmoBw.-GmbH einerseits und die S-GmbH (die Rechtsnachfolgerin der SFS-GmbH) andererseits betreffend die Grundstücke 98/6 und 98/7 je EZ 213 KG X folgende Vereinbarung:

*„1. Rechtsverhältnisse (.....)*

*Mit Kaufvertrag vom 18. Jänner 2007 hat der bisherige grundbücherliche Alleineigentümer Herr Dr. JM die Grundstücke 98/6 und 98/7 aus dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ 213 an die S-GmbH verkauft, sodass anstelle des Herrn Dr. JM die S-GmbH als Bestandgeber dieser Grundstücke in das zwischen Herrn Dr. JM und [dem Bw.] bzw. der ImmoBw.-GmbH bestandene Bestandrecht eingetreten ist.*

*Der S-GmbH sind die obigen Unterbestandverträge und die auf diesen Grundstücken von den Unterbestandnehmern errichteten Superädifikate genau bekannt.*

*2. Kaufvereinbarung:*

*Der [Bw.] und die ImmoBw.-GmbH verkaufen und übergeben hiemit gemeinsam ..... die auf den Grundstücken 98/6 und 98/7 bestehenden Mietrechte mit Stichtag 1.2.2007 an die S-GmbH, .....*

*Das bisher bestandene Unterbestandsverhältnis mit der S-GmbH gilt hiemit als aufgelöst, da die S-GmbH nunmehr Bestandgeber und Bestandnehmer dieses Bestandsverhältnisses wäre. (.....)*

*3. Entgelt:*

*Als Entgelt für den Verkauf bzw. die Abtretung der gegenständlichen Bestandrechte des [Bw.] und der ImmoBw.-GmbH verpflichtet sich die S-GmbH an den [Bw.] und die ImmoBw.-GmbH*

*bis spätestens 1.2.2007 und bis dahin zinsfrei, bar und abzugsfrei einen Kaufpreis von je € 122.500,- zuzüglich 20% USt ..... zu überweisen. (.....)*

#### *5. Vorkaufsrecht:*

*In EZ 213 Grundbuch X ist das Vorkaufsrecht hinsichtlich der Grundstücke 98/6 und 98/7 für [den Bw.] eingetragen. Der [Bw.] verzichtet ausdrücklich auf die Ausübung dieses Vorkaufsrechtes und verpflichtet sich, gleichzeitig mit dieser Vereinbarung eine grundbuchs-fähige Löschungsbewilligung hinsichtlich dieses Vorkaufsrechtes zu unterfertigen.*

*(.....)"*

Am selben Tag veräußerte Dr. JM – wie bereits in der vorgenannten Vereinbarung angeführt – die Grundstücke 98/6 und 98/7 der EZ 213 (Gesamtausmaß der Kaufgrundstücke: 3.123 m<sup>2</sup>) an die S-GmbH. Der Kaufpreis belief sich auf € 359.145,-. Im Vertrag wurde explizit auf die auf Grund oa. Verträge geltenden Bestand- bzw. Unterbestandverhältnisse hingewiesen. Laut Punkt 5. des Kaufvertrages vom 18. Jänner 2007 übernahm die Käuferin sämtliche Pflichten des Verkäufers aus dem Bestandverhältnis mit dem Bw. und der ImmoBw.-GmbH und den damit zusammenhängenden Unterbestandverhältnissen bzw. trat diese anstelle des Verkäufers als Bestandgeber in das bestehende Bestandverhältnis ein. In Punkt 9. des Kaufvertrages wurde darauf hingewiesen, dass es für dessen grundbücherliche Durchführung ua. der Zustimmungserklärung des vorkaufsberechtigten Bw. bedarf.

(7) Am 27. März 2007 schlossen der Bw. als Verkäufer und die Bw-GmbH&CoKG als Käuferin einen „Kauf- und Abtretungsvertrag“ mit folgendem Inhalt ab:

*„I. Festgehalten wird, dass zwischen Herrn Dr. JM als Bestandgeber einerseits und [dem Bw.] als Bestandnehmer andererseits am 29. November 2000 ein Bestandvertrag hinsichtlich der Grundstücke 100/1, 100/15 und 141/6 je LN der EZ 47 KGX im Umfang und Flächenausmaß von 47.021 m<sup>2</sup> abgeschlossen wurde. (.....)*

*II. [Der Bw.] ..... tritt hiermit die von ihm gemäß dem Bestandvertrag vom 29. November 2000 gehaltenen Bestandsrechte an die Bw-GmbH&CoKG entgeltlich ab, sodass die Bw-GmbH&CoKG alle Rechte und Pflichten des Bestandnehmers bzw. des Verkäufers aus dem Bestandvertrag vom 29. November 2000 .... übernimmt. (.....)"*

Als Kaufpreis wurde ein Betrag von € 112.000,- zuzüglich 20% Umsatzsteuer festgelegt.

(8) Das Finanzamt erfasste diese – vom Bw als steuerlich irrelevant behandelten – Zahlungen von € 122.500,- (Vertrag vom 18. Jänner 2007 mit der S-GmbH) sowie € 112.000,- (Vertrag vom 27. März 2007 mit der Bw-GmbH&CoKG) in den nunmehr angefochtenen Bescheiden als

gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) steuerpflichtige Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung der dem Bw. eingeräumten Vorkaufsrechte. Die Mietrechte hätten „*nicht annähernd mehrere hunderttausend Euro wert gewesen*“ sein können, zumal die Bestandverträge halbjährlich ohne Angabe von Gründen aufkündbar gewesen seien. Bei der gegebenen Sach- und Vertragslage komme nicht den Bestandrechten, sondern dem intabulierten Vorkaufsrecht das entscheidende wirtschaftliche Gewicht zu. Nur dieses – verdinglichte und damit absolut wirkende, einem Veräußerungsverbot nahe kommende – Recht könne die Bereitschaft erklären, derart hohe Beträge zu bezahlen, um den Vorkaufsberechtigten (den Bw.) zum Verzicht zu bewegen. Es falle überdies auf, dass eine den zivilrechtlichen Erfordernissen entsprechende Vorgangsweise (entsprechende Anbotstellung an den Vorkaufsberechtigten) offenbar nicht eingehalten wurde.

(9) Die dagegen erhobene Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Es sei nicht zutreffend, dass die Bestandverträge von Seiten Dr. JM halbjährlich aufgekündigt werden hätten können. Der Grundeigentümer Dr. JM habe nämlich mit Schreiben vom 29. September 1995 „*überhaupt auf eine Aufkündigung des diesbezüglichen Bestandvertrages verzichtet*“. Die Geltendmachung eines Vorkaufsrechtes setze ein entsprechendes wirtschaftliches Interesse sowie finanzielle Potenz voraus. Beides sei im Falle des Bw. nicht gegeben gewesen. Die Käufer seien davon in Kenntnis gewesen und hätten damit rechnen können, dass der Bw. sein Vorkaufsrecht nicht ausüben könne. Der Bw. sei unter starkem finanziellen Druck von Seiten seiner Bank gestanden. Auf Grund bestehender Bankverbindlichkeiten wäre es ihm gar nicht möglich gewesen, von seinem Vorkaufsrecht Gebrauch zu machen bzw. wäre ein allfälliger fremdfinanzierter Erwerb der Grundstücke für ihn völlig unwirtschaftlich gewesen. Das Vorkaufsrecht habe daher für den Bw. keinen wesentlichen wirtschaftlichen Wert dargestellt, wohl aber das vorliegende, durch Verzicht des Liegenschaftseigentümers auf Dauer eingeräumte Bestandrecht.

(10) Über Vorhalt des UFS übermittelte der Bw. einige weitere Unterlagen und führte – teils ergänzend, teils wiederholend – aus: Mangels finanzieller Möglichkeiten wäre er nicht in der Lage gewesen, sein Vorkaufsrecht zu „*effektuieren*“. Dies sei sämtlichen Beteiligten bewusst gewesen, sodass eine Ablöse des Vorkaufsrechtes nie ein Thema gewesen sei. Die S-GmbH sei am Grunderwerb höchst interessiert gewesen, da sie aus Expansionsgründen Umbau- und Erweiterungsmaßnahmen geplant habe. Die dafür benötigten Fremdmittel wären von der Bank ohne entsprechendes Grundeigentum (und sohin mangels ausreichender Besicherungsmöglichkeit) nicht gewährt worden. Im Interesse der Erweiterungsabsichten und auf Drängen der Bank habe sich die S-GmbH für den Erwerb der Liegenschaft um den durchaus angemessenen Kaufpreis in Höhe des rund 15-fachen der Jahresmiete entschieden. Wäre

die S-GmbH bloßer (Unter-)Mieter geblieben, wäre die Bank nicht zur Finanzierung der Expansionsmaßnahmen bereit gewesen. Die S-GmbH habe daher jedenfalls den Eigentumserwerb angestrebt.

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

Der maßgebliche Sachverhalt stellt sich zusammengefasst wie folgt dar:

Der Bw. war auf Grund eines Bestandvertrages vom 9. Oktober 1991 (gemeinsam mit einer weiteren Person) Bestandnehmer mehrerer Grundstücke. Der Grundeigentümer und Vermieter Dr. JM räumte dem Bw. hinsichtlich dieser Grundstücke das Vorkaufsrecht ein. Sowohl das Bestandsrecht als auch das Vorkaufsrecht wurden im Grundbuch eingetragen.

Mit Unterbestandvertrag vom 23. Oktober 1995 vermietete der Bw. einen Teil der von ihm angemieteten Grundstücke an die S-GmbH weiter, wobei sich der Bw. dazu verpflichtete, bis zum 31. Dezember 2024 auf Ausübung seines Kündigungsrechtes zu verzichten. Der Grundeigentümer Dr. JM verpflichtete sich unter Beitritt zum Vertrag, im Falle der Auflösung des Unterbestandsverhältnisses als Vermieter in den Unterbestandvertrag – mit allen Rechten und Pflichten des Bw. – einzutreten.

Ein weiteres der vom ihm in Bestand genommenen Grundstücke vermietete der Bw. mit „*Unterbestands- und Superädifikatsvertrag*“ vom 13. Jänner 2000 an die XY-GmbH weiter, wobei der Bw. auch hier bis zum Ablauf des Jahres 2024 auf sein Kündigungsrecht verzichtete.

Beide Unterbestandnehmer errichteten auf den angemieteten (in Unterbestand genommenen) Grundstücken Superädifikate.

Auf Grund eines (zweiten) Bestandvertrages vom 29. November 2000 war der Bw. Mieter einiger weiterer Grundstücke. Grundeigentümer und Vermieter war ebenfalls Dr. JM. Auch hinsichtlich dieser Grundstücke wurde zugunsten des Bw. das Vorkaufsrecht vereinbart.

In der Folge kam es zum Abschluss jener Vereinbarungen, welche den Zufluss der hier strittigen Entgelte zur Folge hatten:

-- Mit Vereinbarung vom 18. Jänner 2007 veräußerte der Bw. mit Stichtag 1. Februar 2007 seine „*Mietrechte*“ (so der Vertragswortlaut) an einem Teil jener Grundstücke (nämlich der Grundstücke 98/6 und 98/7), die der Bw. mit oa. Vereinbarung an die S-GmbH sowie an die XY-GmbH in Unterbestand gegeben hatte, um den Betrag von € 122.500,- netto an die S-GmbH. In dieser Vereinbarung (unter Punkt 5.) verzichtete der Bw. explizit auf die Geltendmachung seines Vorkaufsrechtes. Mit Kaufvertrag vom selben Tag erwarb die S-GmbH



die Grundstücke 98/6 und 98/7 vom Grundeigentümer und übernahm anstelle des Verkäufers sämtliche Pflichten aus dem Bestandverhältnis mit dem Bw. sowie den damit zusammenhängenden Unterbestandverhältnissen.

-- Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 27. März 2007 veräußerte der Bw. schließlich seine auf Grund des Bestandvertrages vom 29. November 2000 bestehenden Mietrechte um den Preis von € 112.000,- netto an die Bw-GmbH&CoKG.

Streit besteht nun darüber, ob die dem Bw. auf Grund der oben dargestellten Vereinbarungen vom 18. Jänner 2007 (betreffend die Grundstücke 98/6 und 98/7 EZ 213 KG X) bzw. vom 27. März 2007 (betr. Grundstücke 100/1, 100/15 und 141/6 EZ 47 KG X) zugeflossenen Beträge als gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) steuerpflichtige Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung seiner Vorkaufsrechte oder aber als solche für die - nicht der Einkommensteuer unterliegende - Abtretung von Mietrechten zu beurteilen sind.

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988](#) ua. sonstige Einkünfte iSd. § 29. Zu diesen „sonstigen Einkünften“ zählen gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) auch Einkünfte aus Leistungen, soweit diese nicht zu anderen Einkunftsarten (oder zu anderen „sonstigen Einkünften“) gehören.

Eine Leistung iSd. Z 3 kann in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen. Darunter fällt jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Nicht unter § 29 Z 3 EStG fallen Leistungen, die sich auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern oder den Ausgleich von Vermögensnachteilen beziehen (Jakom / *Kanduth-Kristen* EStG, 2011, § 29 Rz 39, mwN).

Nach der Rechtsprechung ist der entgeltliche Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechtes als Leistung (Unterlassen gegen Entgelt, wodurch einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird) unter § 29 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren (VwGH vom 3. Juli 2003, [99/15/0003](#)).

In freier Beweiswürdigung gelangte der UFS im Berufungsfall zu folgendem Ergebnis:

*1. Vereinbarung vom 18. Jänner 2007 mit der S-GmbH betr. EZ 213:*

Nach Auffassung des UFS bestand für die S-GmbH kein wirtschaftlich nachvollziehbares Interesse, die an den Grundstücken 98/6 und 98/7 je EZ 213 KG X bestehenden Mietrechte des Bw. entgeltlich zu erwerben.

Zum Einen hatte die S-GmbH selbst als (bloße) Unterbestandsnehmerin eine außerordentlich starke Rechtsposition: Der Bw. als Unterbestandsgeber verzichtete im Unterbestandsvertrag

vom 23. Oktober 1995 gegenüber der S-GmbH bis zum Ablauf des Jahres 2024 auf die Geltendmachung seines Kündigungsrechtes. Darüber hinaus verpflichtete sich der Grundeigentümer im selben Vertrag, im Falle der Auflösung des Bestandverhältnisses mit dem Bw., aus welchen Gründen immer, mit allen Rechten und Pflichten als Vermieter in den Unterbestandsvertrag einzutreten, *„sodass das Unterbestandverhältnis – ohne dass es weiterer Erklärungen der Parteien bedürfte – in ein Bestandverhältnis zwischen Herrn Dr. JM und der S-GmbH übergeht“* (Punkt XXII. des Vertrages). Angesichts dieser gesicherten Rechtsposition vermag der UFS nicht zu erkennen, aus welchen Gründen die S-GmbH am Erwerb der Mietrechte des Bw. – zudem um den beträchtlichen Preis von € 80,- je m<sup>2</sup> - wirtschaftlich interessiert gewesen sein sollte. Daran vermag auch der in der Berufung vorgebrachte Umstand nichts zu ändern, dass der (frühere) Grundeigentümer Dr. JM mit Erklärung vom 29. September 1995 gegenüber dem Bw. ohne zeitliche Befristung auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes verzichtet hat. Dieser Verzicht führte vielmehr sogar zu einer weiteren Absicherung der Rechtsposition der S-GmbH. Es machte aus Sicht der S-GmbH wirtschaftlich wenig Sinn, Mietrechte zu erwerben, wenn sie ohnehin bereits über annähernd gleich starke Unterbestandsrechte an den betreffenden Grundstücken verfügte.

Zum Anderen geht aus dem dargelegten Sachverhalt klar hervor, dass für die S-GmbH der Grunderwerb – und bloß der Erwerb der bloßen Mietrechte daran – im Vordergrund stand: Sie erwarb auf Grund der vorliegenden Verträge an ein und demselben Tag sowohl das Eigentum als auch die Bestandsrechte an den Grundstücken 98/6 und 98/7. In der mit dem Bw. geschlossenen Vereinbarung vom 18. Jänner 2007 wird in Punkt 1. bereits darauf hingewiesen, dass die S-GmbH diese Grundstücke von Dr. JM erworben hat und die S-GmbH sohin als Bestandgeber dieser Grundstücke in das mit dem Bw. vereinbarte Bestandverhältnis eingetreten ist. Durch diese Vereinbarung kam es zur Vereinigung der Position des Bestandgebers mit jener des Bestandnehmers in einer Person (nämlich der S-GmbH). Der UFS vermag es nicht als wirtschaftlich sinnvoll zu erkennen, Mietrechte am eigenen Objekt zu erwerben. Der Bw. bringt zudem selbst ausdrücklich vor, dass die S-GmbH primär am Grundstückserwerb interessiert gewesen sei, da sie als bloße Mieterin bzw. Untermieterin nicht die benötigten Kredite erhalten hätte. Daher sei von ihr *„jedenfalls Eigentum anzustreben“* gewesen (s. insbesondere das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung an den UFS vom 28. Juli 2011, S. 2f.). Der S-GmbH ging es sohin eindeutig darum, die Eigentümerposition zu erlangen.

Auch das in der Berufung ins Treffen geführte Argument, das Vorkaufsrecht habe für den Bw. keinen wirtschaftlichen Wert gehabt, da er es – was alle Beteiligten gewusst hätten - mangels finanzieller Möglichkeiten ohnehin nicht ausüben hätte können, vermag nicht zu überzeugen: Dem verbücherten Vorkaufsrecht kommt eine dem Veräußerungsverbot entsprechende

Wirkung zu. Es stellt ein vom Grundbuchsgericht von Amts wegen zu beachtendes Verfügungshindernis für den dinglich belasteten Eigentümer dar. Zwecks grundbücherlicher Übertragung einer mit einem intabulierten Vorkaufsrecht belasteten Liegenschaft muss dem Grundbuchsgericht in grundbuchsrechtlich zureichender Weise urkundlich nachgewiesen werden, dass die Liegenschaft dem Vorkaufsberechtigten gehörig angeboten wurde und er davon nicht Gebrauch gemacht hat oder er mit der beantragten Einverleibung einverstanden ist. Für einen dritten Käufer bedeutet die „grundbuchsperrende“ Wirkung des Vorkaufsrechtes jedenfalls eine Rechtserschwerung, vor allem dann, wenn der Vorkaufsberechtigte etwa die Ausstellung einer einverleibungsfähigen Verzichtsurkunde verweigert, zumal zB die Vorlage einer beglaubigten Abschrift des Anbotschreibens verbunden mit dem Postaufgabeschein zum Nachweis der Anbietung nicht genügt. Um diesfalls die Eintragung zu erwirken, kann sich der dritte Käufer nur an seinen Verkäufer wenden, damit dieser den Berechtigten auf Löschung des durch Nichtausübung erloschenen, aber noch im Grundbuch eingetragenen Vorkaufsrechtes klage. Dem Dritten steht jedoch selbst kein Lösungsanspruch gegen den eingetragenen Vorkaufsberechtigten zu (*Aicher* in Rummel<sup>3</sup>, ABGB, § 1073 Rz 13, mwH).

Das eingetragene Vorkaufsrecht stellt sohin für den Berechtigten jedenfalls einen gewissen wirtschaftlichen Wert dar, da der damit Belastete im Falle der beabsichtigten Veräußerung an einen Dritten zivilrechtlich einige Formalitäten zu beachten hat und der Verkauf ohne Mitwirkung des Vorkaufsberechtigten nur mit beträchtlicher zeitlicher Verzögerung möglich ist. Im Regelfall wird daher jeder mit einem Vorkaufsrecht belastete Grundeigentümer an den Berechtigten herantreten, um diesen – in welcher Form auch immer – zur Aufgabe bzw. zum Verzicht auf Ausübung seines Rechtes zu bewegen, um damit einen reibungslosen Verkauf innerhalb eines zeitlich angemessenen Rahmens zu ermöglichen.

Es entspricht nach Meinung des UFS auch nicht der Lebenserfahrung, dass sich einander im Wirtschaftsleben gegenüberstehende Personen (Vertragspartner) ihre eigene Rechts- bzw. Verhandlungsposition schwächende Umstände (zB ihre Vermögensverhältnisse) bereits im Vorhinein gegenseitig offen legen. Dass daher – wie in der Berufung behauptet – sämtliche Beteiligte von vornherein gewusst hätten, dass der Bw. sein Vorkaufsrecht mangels finanzieller Möglichkeiten ohnehin nicht ausüben hätte können, erscheint aus kaufmännischer Sicht wenig plausibel. Näher liegend ist vielmehr, dass sich ein – wirtschaftlich denkender – Vorkaufsberechtigter zunächst ein Anbot stellen lässt und allenfalls in Verhandlungen über eine Ablöse für den Verzicht auf Ausübung seines Rechtes tritt, ohne zuvor seine (in diesem Fall unzureichenden) Vermögensverhältnisse aufzudecken.

Ins Auge fällt auch, dass der Bw. einen überdurchschnittlich hohen Preis für die Abtretung seiner „Mietrechte“ an den Grundstücken 98/6 und 98/7 EZ 213 erzielen konnte: Während der

Grundeigentümer laut Kaufvertrag vom 18. Jänner 2007 für die Übertragung des Eigentums einen Preis von € 115,- je m<sup>2</sup> erhielt, ergibt sich aus der Vereinbarung betreffend die behauptete Übertragung der bloßen Mietrechte an denselben Grundstücken ein Preis von rund € 80,- je m<sup>2</sup>. Dieser Umstand lässt ebenfalls darauf schließen, dass nicht „bloße Mietrechte“, sondern vielmehr der Verzicht auf das „stärkere“ Vorkaufsrecht abgegolten werden sollte. Überdies erzielte der Bw. für die Abtretung der Mietrechte an den in unmittelbarer Nähe liegenden Grundstücken der EZ 47 an die Bw-GmbH&CoKG lediglich einen Betrag von rund € 2,40 je m<sup>2</sup>. Allein damit, dass die Gesamtflächen der betreffenden Grundstücke voneinander abweichen (EZ 213 – 3.123 m<sup>2</sup>; EZ 47 – rund 47.000 m<sup>2</sup>) lässt sich diese gravierende Differenz nach Ansicht des UFS nicht begründen. Wenn von Seiten des Bw. dazu überdies ausgeführt wird, bei der Liegenschaft EZ 47 habe es sich um ein unbebautes Grundstück gehandelt, welches von der Bw-GmbH&CoKG auf eigene Kosten aufzuschließen war, so kann auch dieses Argument den Preisunterschied nicht erklären: Aus dem Unterbestandvertrag vom 21. Oktober 1995 (Punkt VII.) sowie dem Unterbestands- und Superädifikatsvertrag vom 13. Jänner 2000 (Punkt VIII.) ergibt sich, dass auch die letztlich von der S-GmbH erworbenen Grundstücke der EZ 213 zum Zeitpunkt ihrer (Unter-)Bestandnahme noch unbebaut waren.

Auf Grund der dargelegten Umstände stand daher bei der Vereinbarung vom 18. Jänner 2007 in wirtschaftlicher Sicht der in Punkt 5. des Vertrages auch expressis verbis abgeführte Verzicht des Bw. auf Ausübung seines Vorkaufsrechtes im Vordergrund. Der behaupteten Übertragung von Mietrechten kann hingegen bei der gegebenen Sachlage wirtschaftlich keine Bedeutung zukommen.

Das dem Bw. auf Grund dieser Vereinbarung zugeflossene Entgelt von netto € 122.500,- ist daher als Entgelt für eine sonstige Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren.

## *2. Vereinbarung vom 27. März 2007 mit der Bw-GmbH&CoKG betr. EZ 47:*

Anders verhält es sich beim Kauf- und Abtretungsvertrag vom 27. März 2007 (betreffend die Grundstücke 100/1, 100/15 und 141/6 je EZ 47). Hier vermag der UFS auf Seiten des Bw. einen Verzicht auf Ausübung seines Vorkaufsrechtes aus folgenden Gründen nicht zu erkennen:

-- Eigentümer der EZ 47 KG X ist laut Grundbuch nach wie vor Dr. JM. Ein Verkaufsfall ist hier nach der Aktenlage bislang nicht eingetreten. Die Geltendmachung des Vorkaufsrechtes wäre daher noch gar nicht möglich gewesen.

-- Die Erwerberin der Mietrechte hatte bislang keinerlei Rechte an den betreffenden Grundstücken (insbesondere keine ähnlich starken Unterbestandsrechte wie jene, welche – wie oben unter 1. beschrieben – der S-GmbH an benachbarten Grundstücken zukamen).

-- Zugunsten des Bw. ist nach wie vor das Vorkaufsrecht an mehreren Grundstücken der EZ 47 eingetragen, und zwar hinsichtlich der Grundstücke 99/6, 99/7, 99/8, 99/9 und 100/2 (die Bezeichnung einiger Grundstücke hatte sich zwischenzeitig auf Grund von Teilungen zum Teil geändert). Es geht aus der Aktenlage, insbesondere den vorliegenden Verträgen sowie dem Grundbuch – auch nicht annähernd hervor, dass der Bw. im Jahre 2007 auf die Ausübung seines Vorkaufsrechtes – eine wirksame Übertragung des Vorkaufsrechtes selbst ist nach Zivilrecht ja nicht möglich – gegen Entgelt verzichtet hätte.

Wenn das Finanzamt in der Bescheidbegründung seine Verwunderung darüber äußert, dass der Grundeigentümer der Bw-GmbH&CoKG mit Urkunde vom 1. Juni 2007 ebenfalls das Vorkaufsrecht an den gegenständlichen Grundstücken eingeräumt hat, so ist daran nach Meinung des UFS nichts auszusetzen: Denn es ist rechtlich durchaus möglich, mehreren Personen – gemeinsam oder unabhängig voneinander - das Vorkaufsrecht an ein und derselben Liegenschaft einzuräumen. In diesem Sinne hatte Dr. JM laut Grundbuch neben dem Bw. bzw. der Bw-GmbH&CoKG auch mehreren anderen Personen ein solches Recht (ebenso wie auch Bestandrechte) an verschiedenen Grundstücken der Liegenschaft EZ 47 eingeräumt. Dieser Umstand muss sohin nicht zwingend einen Zusammenhang mit dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 27. März 2007 aufweisen bzw. einen Verzicht des Bw. auf sein Vorkaufsrecht zur Folge haben.

In diesem Fall sprechen daher die dargelegten Umstände nach ha. Meinung entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht für das Vorliegen einer gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 steuerpflichtigen sonstigen Leistung.

### *3. Zum Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung:*

Mit (gesonderter) Eingabe vom 16. Juni 2009 beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS. Die Berufungsschrift selbst enthält einen derartigen Antrag nicht.

Gemäß [§ 284 Abs. 1 BAO](#) hat eine mündliche Verhandlung dann stattzufinden, wenn es in der Berufung (oder im Vorlageantrag) beantragt wird (Z 1) oder wenn es der Referent für erforderlich hält (Z 2).

Der Bw. hat in der Berufung vom 22. April 2009 einen solchen Antrag nicht gestellt. Die Beantragung in der ergänzenden Eingabe vom 16. Juni 2009 begründet nach der oa. Bestimmung keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (s. dazu zB VwGH vom 25. November 2010, [2006/15/0179](#), mit zahlreichen weiteren Judikaturhinweisen).

Im Hinblick darauf, dass sowohl vor der Abgabenbehörde erster Instanz als auch vor dem UFS umfangreiche ergänzende Ermittlungen (Vorhalteverfahren) getätigt wurden, war nach Auffassung des Referenten die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung entbehrlich. Dem Recht auf Parteiengehör wurde jedenfalls hinreichend Rechnung getragen.

Von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung konnte daher abgesehen werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 22. September 2011