



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch WTGmbH, vom 22. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Amtspartei, vom 21. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches und betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	39.521,59 €	Einkommensteuer	12.369,65 €
			abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer	-4.975,89 €
			Festgesetzte Einkommensteuer	7.393,76 €

Entscheidungsgründe

Aktenkundig ist folgendes Ersuchen um Erteilung einer Rechtsauskunft an die Abgabenbehörde erster Instanz vom 3. Oktober 2003:

Es werde ersucht, hinsichtlich des nachfolgenden Sachverhaltes Auskunft zu erteilen bzw. die Rechtsauffassung zu bestätigen:

"1. Sachverhalt

Eine Personengemeinschaft vermietet ein Gebäude und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das vermietete Gebäude ist im Rahmen einer Leasingvereinbarung von einem Leasinggeber angemietet. Ein Erwerber möchte das Mietobjekt zur Gänze erwerben (Eintritt in sämtliche Bestands- und Leasingverträge) und bezahlt der Personengemeinschaft ein Entgelt für die Aufgabe der Einkunftsquelle. Fraglich ist, ob die entgeltliche Ablöse der Einkunftsquelle nach Ablauf der Spekulationsfrist ertragsteuerlich unter § 28, § 29 oder § 30 EStG 1988 zu subsumieren ist.

2. Rechtliche Würdigung

Die entgeltliche Aufgabe einer Einkunftsquelle, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, ist nicht diesen Einkünften zuzurechnen. Es liegen keine Einkünfte iSd § 28 EStG 1988 vor (vergleiche BMfF vom 14.2.1997, RdW 1997, 376; VwGH 16.9.1986, 83/14/0123; VwGH 10.2.1987, 86/14/0125). Die Aufgabe der Einkunftsquelle unterliegt hingegen grundsätzlich als Veräußerungsgeschäft der Besteuerung gemäß § 30 EStG 1988, wenn diese innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr erfolgt. Außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist liegt eine steuerfreie Veräußerung der Einkunftsquelle vor (vergleiche BMfF vom 14.2.1997, RdW 1997, 376; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 30 Tz 13; Doralt, EStG, § 28 Rz 13). Einer Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 steht somit entgegen, dass der Vorgang als Veräußerung anzusehen ist (vergleiche VwGH 3.7.2003, 99/15/0003).

Es ist somit festzuhalten, dass die entgeltliche Ablöse der Einkunftsquelle eine steuerfreie Veräußerung der Einkunftsquelle darstellt."

Obige Anfrage wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz am 21. Oktober 2003 wie folgt beantwortet:

"Die gegenständliche Ablöse für die Aufgabe der Einkünfte aus einer Vermietung kann im Sinne der aktuellen Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0003) den sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zugeordnet werden.

§ 29 EStG 1988 lautet:

"Sonstige Einkünfte sind nur:..."

3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen

und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 3.000,00 S betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2). "

Eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen (vergleiche das Erkenntnis des VwGH vom 30.9.1999, 98/15/0117). Eine Leistung iSd zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem Anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25.11.1986, 86/14/0072, ÖStZB 1987, 322). 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. Zwar enthält § 29 Z 3 EStG 1988 ausdrücklich die Regelung der Subsidiarität gegenüber den Tatbeständen der §§ 30, 31, was sich als überflüssige Regelung erweist, wenn die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens von vornherein nicht zu den Leistungen zählt.

Aus der Gesetzesystematik und dem offenkundigen Willen der Gesetzgebers ergibt sich aber, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch §§ 30, 31 erfasst wird (und auch nicht unter § 29 Z 1 fällt), nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 einsetzen soll. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände bzw. Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30, 31 EStG 1988, wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 23.5.2000, 95/14/0029, ÖStZB 2000, 497).

Dass der gegenständliche Vorgang als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes zu sehen ist, kann ihrer Anfrage nicht zweifelsfrei entnommen werden, da weder der konkrete Inhalt des Bestandsvertrages, noch das konkrete Mietobjekt bekannt sind.

Überträgt man aber die Begründung des VwGH zur Steuerpflicht des Entgeltes für den Verzicht auf Vorkaufsrechte in der eingangs zitierten Entscheidung auf den angefragten Sachverhalt, so kann auch gegenständlich die Steuerpflicht des Entgeltes keineswegs ausgeschlossen werden."

Bw. erklärte im Jahr 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung sowie aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 20. Oktober 2004 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 36.793,06 € festgesetzt. Sonstige Einkünfte wurden nicht berücksichtigt.

Begründet wurde dieser Bescheid lediglich im Hinblick auf das Einschleifen der Sonderausgaben.

Für die Jahre 2001 bis 2003 wurde im Hinblick auf die Einkommen- und auf die Umsatzsteuer eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Laut Betriebsprüfungsbericht bzw. Niederschrift über die Schlussbesprechung je vom 13. Juni 2005 stellte der Betriebsprüfer Folgendes fest:

Verkauf Optionsrecht 2003

Für den Verkauf des Optionsrechtes an die W.GmbH aus den Leasingverträgen Nr. 59260 und Nr. 59261 per 15. Dezember 2003 sei ein Betrag von 38.500,00 € in Rechnung gestellt worden.

Der Zufluss des Betrages sei 2003 erfolgt und sei nicht als Einnahme erklärt worden. Die darauf entfallende Umsatzsteuer sei erklärt worden.

Die Aufgabe eines Optionsrechtes 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 müsse.

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 einem Optionsrecht, das sich in diesem Zusammenhang als Abwehrrecht darstelle, Gebrauch mache.

Das Vermögen des Berufungswerbers hätte durch den Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes keine Minderung erfahren. Da also der Vorgang, wie etwa auch beim Verzicht auf Nachbarrechte oder auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot der Fall sei, nicht als Veräußerung von Vermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei, sei das verkauftete Optionsrecht gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 zu versteuern.

Die Gewinnerhöhung im Jahr 2003 würde 38.500,00 € betragen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 21. Juni 2005 gegenständlichen, vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, mit dem **sonstige Einkünfte in Höhe von 38.500,00 €** festgesetzt wurden.

Dieser Bescheid wurde nicht begründet.

Aus dem Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung geht unter Anderem Folgendes hervor:

Vorliegend ist eine Rechnung des Berufungswerbers vom 12. Dezember 2003 an die W.GmbH mit folgendem Wortlaut:

"Für den Verkauf des Optionsrechtes aus den Leasingverträgen 59260, 59261 per 15. Dezember 2003 erlaube ich mir den einvernehmlich festgelegten Betrag in Rechnung zu stellen:

Nettobetrag	38.500,00 €
20% USt	<u>7.700,00 €</u>
Gesamt	46.200,00 €

"

Weiters liegt vor ein Schreiben des Berufungswerbers vom 15. Dezember 2003 an die L.GmbH&Co.KG betreffend das Optionsrecht LV 59260, 59261:

"Am 12. Dezember 2003 wurde von mir das Optionsrecht aus den Leasingverträgen 59260, 59261 an die W.GmbH verkauft.

Damit gehen die Rechte zum Kauf der Leasinggegenstände nach Ablauf der Grundleasingdauer auf W.GmbH über.

Ich ersuche Sie, dies in Vormerkung zu nehmen und den Berufungswerber als Optionsbegünstigten zu löschen und W.GmbH als Optionsbegünstigten vertraglich festzuhalten."

Weiters sind im Arbeitsbogen zwei Schriftstücke enthalten, die je mit "Zusatz zum Leasingvertrag; Ankaufsrecht" übertitelt sind.

Ein solcher ist mit 30. September 1999 von Bw. und am 5. Jänner 2000 von der L.GmbH&Co.KG unterzeichnet worden und lautet im Wesentlichen wie folgt:

"(1)

Die L.GmbH&Co.KG wird vor Ablauf der vereinbarten Leasingdauer für den im § 1 definierten Leasinggegenstand Wohnungseigentum im Sinne der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen begründen.

(2)

Dem Leasingnehmer wird unter der Voraussetzung der ordnungsgemäßen Erfüllung des Leasingvertrages das Recht eingeräumt, nach Ablauf von 14 Jahren, gerechnet ab Fälligkeit der ersten Leasingrate und Begleichung von somit 168 Leasingentgelten, vom Leasinggeber, die gemäß Punkt (1) gebildete Wohnungseigentumseinheit durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert käuflich zu erwerben.

Bei einem Feststellungswert in Höhe von 1.709.401,00 S beträgt dieser 1.073.471,00 S.

(3)

Die Ausübung des Ankaufsrechtes ist spätestens acht Monate vor Ende des 14. Jahres mittels eingeschriebenen Briefes dem Leasinggeber gegenüber zu erklären, wobei der Leasinggeber verpflichtet ist, den Leasingnehmer mittels eingeschriebenen Briefes auf diese Frist hinzuweisen.

.....

(6)

Dieses Ankaufsrecht kann auf Dritte übertragen werden."

Der zweite vorliegende Zusatz zum Leasingvertrag ist von Bw. am 29. September 1998, von der L.GmbH&Co.KG am 25. Jänner 1999 unterzeichnet worden und hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

"(1)

Die L.GmbH&Co.KG wird vor Ablauf der vereinbarten Leasingdauer für den im § 1 definierten Leasinggegenstand Wohnungseigentum im Sinne der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen begründen.

(2)

Dem Leasingnehmer wird unter der Voraussetzung der ordnungsgemäßen Erfüllung des Leasingvertrages das Recht eingeräumt, nach Ablauf von 15 Jahren, gerechnet ab Fälligkeit der ersten Leasingrate und Begleichung von somit 180 Leasingentgelten, vom Leasinggeber, die gemäß Punkt (1) gebildete Wohnungseigentumseinheit durch einseitige Erklärung zum kalkulatorischen Restbuchwert käuflich zu erwerben.

Im Fall von Gesamtinvestitionskosten in Höhe von 1,673,634,00 S beträgt dieser 1,059.582,00 S. Der Leasingnehmer nimmt bereits jetzt zustimmend zur Kenntnis, dass sich bei einer Änderung der Gesamtinvestitionskosten auch der kalkulatorische Restbuchwert entsprechend ändert.

(3)

Die Ausübung des Ankaufsrechtes ist spätestens sechs Monate vor Ende des 15. Jahres mittels eingeschriebenen Briefes dem Leasinggeber gegenüber zu erklären, wobei der Leasinggeber verpflichtet ist, den Leasingnehmer mittels eingeschriebenen Briefes auf diese Frist hinzuweisen.

.....

(6)

Dieses Ankaufsrecht kann auf Dritte übertragen werden."

Mit Schreiben vom 21. Juli 2005 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 21. Juni 2005 Berufung erhoben wie folgt:

Seitens der Betriebsprüfung werde der Verkauf eines Optionsrechtes als ein Unterlassen

gegen Entgelt qualifiziert, durch welches einem Anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt werde. Es werde der Verkauf des Optionsrechtes unter Anderem als Aufgabe bzw. als entgeltlicher Verzicht auf das Optionsrecht qualifiziert. Darüber hinaus werde festgestellt, dass ein Optionsrecht nicht übertragbar sei und außerdem bewirke, dass dem Berechtigten der Vermögensgegenstand im Optionsfalle zu den bereits vereinbarten Bedingungen angeboten werden müsse.

Diese Argumentation sei unrichtig.

Unter einem Optionsrecht werde ein Vertrag verstanden, durch den eine Partei das Recht erhalte, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Die Option gewähre ein Gestaltungsrecht. Eine Option könne ohne Zustimmung des Verpflichteten ausgeübt werden und sei grundsätzlich übertragbar. Dadurch sei das Optionsrecht außerdem eindeutig bewertbar und stelle somit ein selbständiges Wirtschaftsgut dar.

Obwohl vorliegendes Optionsrecht zwar grundsätzlich mit einem Leasingvertrag verbunden sei, sei es dennoch als eigenes Wirtschaftsgut zu betrachten. Gehe man nämlich davon aus, dass die Option einen Ausübungspreis habe, der dem Verkehrswert entspreche, so hätte die Option zunächst keinen Wert. Ein Wert ergebe sich erst dann, wenn tatsächlich eine weitere Wertsteigerung über den kalkulierten Erstwert eintrete. Daher sei eben auch nicht mit der Ausübung der Option zwingend zu rechnen. Die Situation unterscheide sich daher vom Vollamortisationsvertrag, bei dem ex definitione ein geringes Ausübungsentgelt immer deutlich unter dem Verkehrswert liegen würde. In einem solchen Fall würde die Leasinggesellschaft eine Weitergabe der Option an einen Dritten auch nicht zulassen, da sich die Einräumung der Option nur aus der vollständigen Tilgung beim Vollamortisationsvertrag erkläre.

Beim Restwertvertrag greife diese Überlegung nicht. Die Tilgung erfolge analog der Abnutzung, der Ausübungspreis entspreche dem Verkehrswert. Ob die Option nun aber vom Leasingnehmer oder von einem Dritten ausgeübt werde, könne dem Leasinggeber egal sein. Die Option sei somit handelsfähig und wie jede andere Option zu beurteilen.

Dadurch sei die Option aber nicht Teil des Leasingvertrages als solchem. Soweit daher eine Option übertragen werde, sei davon auszugehen, dass ihr keine direkten Anschaffungskosten gegenüberstünden. Im Betriebsvermögen würde ein höherer Verkaufspreis insofern Ertrag sein.

Wenn aber die Option aus einem Privatvermögen weitergegeben werde, so werde die Besteuerung nur innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist für Rechte ausgelöst. Im Betriebsprüfungsbericht werde weiters ausgeführt, dass "das Vermögen des Berufungswerbers durch den Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes keine Minderung erfahren hätte. Da also der Vorgang wie etwa auch beim Verzicht auf Nachbarrechte oder auf

ein Belastungs- und Veräußerungsverbot der Fall sei, nicht als Vermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei, würde das verkauftes Optionsrecht gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 zu versteuern sein."

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

Der entgeltliche Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechtes werde gemäß Judikatur unter § 29 Z 3 EStG 1988 subsumiert.

Da aber wie im letzten Satz des Betriebsprüfungsberichtes zitiert "ein Optionsrecht", somit wie oben zweifelsfrei dargelegt ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut verkauft werde, sei dieser Sachverhalt unter § 29 Z 2 EStG 1988 einzuordnen und unterliege somit der Steuerpflicht für Spekulationsgeschäfte. Da die Veräußerung jedoch außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei, liege keine Steuerpflicht vor.

Am 7. Februar 2006 wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 15. September 2006 wurde folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungserwerber abgefertigt:

"1.

Laut Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung liegen die Ihnen hiermit übermittelten Vertragsteile vor.

Sie werden nun ersucht, jeweils den gesamten Vertrag einzureichen.

Sollte es sich bei diesen nicht um die gegenständlichen Leasingverträge mit der Nr. 59260 bzw. 59261, handeln, sind auch diese einzureichen.

2.

Sämtliche Zusätze oder Änderungen der gegenständlichen Leasingverträge wären einzureichen (schriftliche in Kopie und mündliche in Zusammenfassung der wesentlichsten Punkte).

3.

In welcher Form und wann wurden die 38.500,00 € von der W.GmbH beglichen? Nachweise darüber wären einzureichen.

4.

Wie berechnet sich der Betrag in Höhe von 38.500,00 €?

5.

Sämtliche Vereinbarungen mit der W.GmbH (schriftliche in Kopie und mündliche in

Zusammenfassung der wesentlichsten Punkte) die gegenständlichen Leasingobjekte betreffend wären einzureichen.

6.

Die nach Ihrem Schreiben an die L.GmbH&Co.KG vom 15. Dezember 2003 geänderten Leasingverträge sind einzureichen."

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2006 wurde wie folgt geantwortet:

In der Anlage würden die zu den Punkten 1. bis 3. sowie 5. und 6. angeforderten Unterlagen enthalten sein:

- Leasingverträge mit den Nummern 59260 bzw. 59261
- Übergabe- und Übernahmeprotokolle
- Fälligstellungsschreiben
- Erklärung über den Vertragsbeitritt der W.GmbH vom 15. Dezember 2003
- Rechnung über den Verkauf der Optionsrechte vom 12. Dezember 2003
- Schriftverkehr des Berufungswerbers an die L.GmbH&Co.KG über die Information des Verkaufs der Optionsrechte
- Schriftverkehr der L.GmbH&Co.KG vom 8. September 2004 sowie Zusatzvereinbarung zu den Leasingverträgen, abgeschlossen zwischen der L.GmbH&Co.KG sowie dem Berufungswerber
- Kopie des Kontoauszuges als Nachweis über die geleistete Zahlung

zu 4.:

Der Betrag in Höhe von 38.500,00 € sei ein einvernehmlich vereinbarter Wert, der unter Zugrundelegung des Verkehrswertes der Liegenschaft (Ertragswertermittlung) und nach Abzug des offenen Kapitals in Höhe von 171,00 €/m² ermittelt worden wäre.

Zu 5. und 6.:

Siehe Punkt 1. bis 3., sämtliche Unterlagen seien enthalten.

Beigelegt wurde unter Anderem der Leasingvertrag LV 59261, abgeschlossen am 30. September 1999 bzw. 5. Jänner 2000 zwischen Bw. (Leasingnehmer) und der L.GmbH&Co.KG (Leasinggeber).

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragsteile lauten wie folgt:

"§ 1

Leasinggegenstand

(1)

Der Leasinggeber ist gemäß Kaufvertrag vom 29. September 1997 Eigentümer der....Grundstücke.....

Der Leasinggeber hat auf diesem Grundstück ein Gebäude für gemischte Nutzung.....errichtet.

(2)

Den Leasinggegenstand bilden die in beigehefteten Nutzflächenplan farbig gekennzeichneten Flächen.....

§ 3

Leasingdauer

(1)

Das Leasingverhältnis beginnt mit Unterfertigung dieses Vertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden.

.....

(3)

Der Leasingnehmer verzichtet jedoch ab Vertragsunterfertigung bis zur Übergabe und sodann auf Dauer von 14 Jahren ab Fälligkeit der ersten Monatsleasingrate auf die Ausübung des Kündigungsrechtes, sodass das Leasingverhältnis bei rechtzeitiger Kündigung nach 168 Monaten nach Fälligkeit der ersten Leasingrate endet.

.....

§ 12

Außerordentliche Kündigung

(1)

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

....."

Beigelegt wurde unter Anderem der Leasingvertrag LV 59260, abgeschlossen am 21. September 1998 bzw. 25. Jänner 1999 zwischen Bw. (Leasingnehmer) und der L.GmbH&Co.KG (Leasinggeber).

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragsteile lauten wie folgt:

"§ 1

Leasinggegenstand

(1)

Der Leasinggeber ist gemäß Kaufvertrag vom 29. September 1997 Eigentümer der....Grundstücke.....

Der Leasinggeber wird auf diesem Grundstück ein Gebäude für gemischte Nutzung.....errichten.

(2)

Den Leasinggegenstand bilden die in beigehefteten Nutzflächenplan farbig gekennzeichneten Flächen.....

§ 3

Leasingdauer

(1)

Das Leasingverhältnis beginnt mit Unterfertigung dieses Vertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden.

.....

(3)

Der Leasingnehmer verzichtet jedoch ab Vertragsunterfertigung bis zur Übergabe und sodann auf Dauer von 15 Jahren ab Fälligkeit der ersten Monatsleasingrate auf die Ausübung des Kündigungsrechtes, sodass das Leasingverhältnis bei rechtzeitiger Kündigung nach 180 Monaten nach Fälligkeit der ersten Leasingrate endet.

.....

§ 12

Außerordentliche Kündigung

(1)

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

....."

Weiters liegt vor ein Schreiben der W.GmbH vom 15. Dezember 2003 an die I.GmbH mit der Überschrift "Zutritt zu Leasingverträgen 59260/59261".

In diesem sei mitgeteilt worden, dass die W.GmbH per 1. Jänner 2004 den Leasingverträgen Nr.59260 und 59261 zutreten und ab diesem Zeitpunkt für die Begleichung der Leasingraten Sorge tragen werde.

Zudem liegt vor einen Zusatzvereinbarung zum Leasingvertrag Nr. 59261 vom 26. Juli 2004, abgeschlossen zwischen der L.GmbH&Co.KG als Leasinggeber und Bw. als Leasingnehmer, sowie unterzeichnet durch einen Vertreter der P.GmbH&Co.KG.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"I.

Die L.GmbH&Co.KG hat mit Bw. am 30. September 1999/5. Jänner 2000 einen Leasingvertrag....abgeschlossen.

Nunmehr ist beabsichtigt, dass die P.GmbH&Co.KG dem oben genannten Leasingvertragsverhältnis als weiterer Leasingnehmer per 1. Jänner 2004 unter Aufrechterhaltung der Haftung von Bw. beitritt.

II.

Die oben genannten Vertragspartner kommen nunmehr überein, dass die P.GmbH&Co.KG als weiterer Leasingnehmer dem oben genannten Leasingvertrag mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten beitritt.....Die P.GmbH&Co.KG unterwirft sich den Bestimmungen dieses Leasingvertrages samt Zusätzen ohne irgendwelche Vorbehalte.

III.

Das Optionsrecht gemäß Zusatz zum Leasingvertrag vom 30. September 1999/5. Jänner 2000 steht ausschließlich der P.GmbH&Co.KG zu. Die P.GmbH&Co.KG und Bw. vereinbaren jedoch, dass bei Inanspruchnahme der Haftung des Bw., insbesondere bei einer allfälligen Insolvenz der P.GmbH&Co.KG , das Optionsrecht wieder in das Eigentum des Bw. übergeht.

....."

Weiters liegt vor eine Zusatzvereinbarung zum Leasingvertrag Nr. 59260 vom 26. Juli 2004, abgeschlossen zwischen der L.GmbH&Co.KG als Leasinggeber und Bw. als Leasingnehmer, sowie unterzeichnet durch einen Vertreter der P.GmbH&Co.KG.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"I.

Die L.GmbH&Co.KG hat mit Bw. am 21. September 1998/25. Jänner 1999 einen Leasingvertrag....abgeschlossen.

Nunmehr ist beabsichtigt, dass die P.GmbH&Co.KG dem oben genannten Leasingvertragsverhältnis als weiterer Leasingnehmer per 1. Jänner 2004 unter Aufrechterhaltung der Haftung von Bw. beitritt.

II.

Die oben genannten Vertragspartner kommen nunmehr überein, dass die P.GmbH&Co.KG als weiterer Leasingnehmer dem oben genannten Leasingvertrag mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten beitritt.....Die P.GmbH&Co.KG unterwirft sich den Bestimmungen dieses Leasingvertrages samt Zusätzen ohne irgendwelche Vorbehalte.

III.

Das Optionsrecht gemäß Zusatz zum Leasingvertrag vom 25. Jänner 1999 steht ausschließlich der P.GmbH&Co.KG zu. Die P.GmbH&Co.KG und Bw. vereinbaren jedoch, dass bei Inanspruchnahme der Haftung des Bw., insbesondere bei einer allfälligen Insolvenz der P.GmbH&Co.KG , das Optionsrecht wieder in das Eigentum des Bw. übergeht.

....."

Zudem wurde vorgelegt ein Kontoauszug des Berufungswerbers, wonach am 23. Dezember 2003 von der W.GmbH auf Grund der Rechnung Nr. 20031212 vom 12. Dezember 2003 46.200,00 € überwiesen worden wären.

Am 18. Jänner 2007 wurde folgendes Schreiben an die Amtspartei abgefertigt:

1.

Aus welchen Gründen sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 20. Oktober 2004 vorläufig erlassen worden? Die Vorläufigkeit sei im Bescheid selbst nicht begründet worden.

2.

Aus welchen Gründen sei obiger Bescheid durch den vorläufigen Bescheid vom 21. Juni 2005 (gegenständlicher Bescheid) ersetzt worden?

Worin liege die teilweise Beseitigung der Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO?

Im Bescheid finde sich keinerlei Begründung.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2007 wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

Im Berufungsjahr hätte Liebhabereivermutung bestanden. Es seien von Seiten des Berufungswerbers Prognoserechnungen vorgelegt worden. Eine Überprüfung der Richtigkeit hätte nur bis zur Aktenvorlage vorgenommen werden können. Würde im Zuge der Berufungserledigung eine endgültige Bescheiderledigung erwägt werden, so beständen nach Ansicht der Amtspartei keine Bedenken.

Beigelegt wurde die Kopie einer Prognoserechnung.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2007 wurde obige Mitteilung dem Berufungswerber zur Stellungnahme übersendet.

Mit Schreiben vom 3. April 2007 wurde darauf wie folgt geantwortet:

Im Hinblick auf die Vorläufigkeit würde angemerkt werden, dass die von der Amtspartei übermittelte Prognoserechnung je Mietobjekt nicht vom Berufungswerber verfasst worden sei, wie in der Stellungnahme der Amtspartei ausgeführt, sondern durch das Prüfungsorgan im Zuge der Betriebsprüfung des Jahres 2003 erstellt worden sei.

Man erlaube sich, in der Anlage eine aktuelle Übersicht über die Ergebnisse der einzelnen Vermietungsobjekte zu übermitteln und es sei unschwer feststellbar, dass ein Großteil bereits zu diesem Zeitpunkt einen Gesamtüberschuss aufweise und auch die jüngeren Objekte in Kürze einen Gesamtüberschuss erzielen würden.

Wie der Aufstellung zu entnehmen sei, resultierten die Verluste im Wesentlichen aus der Vorauszahlung von Leasingraten jeweils im ersten Jahr und dem daraus resultierenden Finanzierungsaufwand.

Besprochen wäre auch anlässlich der Betriebsprüfung 2003 gewesen, dass nach Veranlagung des Jahres 2004 die Bescheide für endgültig erklärt werden würden, da der Berufungswerber im Jahr 2004 die bisher jährlich vorausbezahlte Leasingrate eben 2004 nicht mehr bezahlt hätte und es dadurch bei den meisten Objekten zum Gesamtüberschuss gekommen sein

würde.

Beigelegt wurde eine Aufstellung über die Mietobjekte des Berufungswerbers und die durch diese in den Jahren 1985 bis 2005 erzielten Ergebnisse.

Weiters wurde am 9. Februar 2007 folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt:

"1.

Vorliegend ist eine Rechung vom 12. Dezember 2003 an die W.GmbH den "Verkauf des Optionsrechtes aus den Leasingverträgen 59269 und 59261" betreffend.

Aus dem von Ihnen eingereichten Schreiben der W.GmbH vom 15. Dezember 2003 geht hervor, dass "die W.GmbH per 1. Jänner 2004 den Leasingverträgen Nr. 59260 und 59261 zutreten und ab diesem Zeitpunkt für die Begleichung der Leasingraten Sorge tragen werden". Offensichtlich haben sich die Vereinbarungen Ihrerseits mit der W.GmbH nicht auf das Optionsrecht alleine beschränkt.

Sie werden daher nochmalig aufgefordert, Frage 5. des Ergänzungsvorhaltes vom 15. September 2006 vollständig zu beantworten.

Die zwischen Ihnen und der W.GmbH im Hinblick auf die gegenständlichen Leasingverträge eingegangenen vertraglichen Bindungen sind chronologisch darzustellen.

2.

Laut der von Ihnen eingereichten Aufstellung war die „W.“ zum Stichtag 31. Dezember 2003 Mieterin von einem der beiden Leasingobjekte.

Der diesbezügliche Mietvertrag wäre einzureichen. Handelt es dabei um die W.GmbH ? Wenn ja, wie ist dies mit dem oben vorgenommenen Beitritt zu den Leasingverträgen vereinbar?

3.

Wie ist die oben angeführte Rechtsposition der W.GmbH mit den Zusatzvereinbarungen je vom 26. Juli 2004 mit der P.GmbH&Co.KG vereinbart?

Nach Ansicht des Senates kann das Optionsrecht nicht – wie in Punkt III. der Zusatzvereinbarungen ausgeführt – von Ihnen an die P.GmbH&Co.KG übergehen, da zu diesem Zeitpunkt Ihrerseits keine Rechte mehr diesbezüglich bestanden haben.

Klären Sie auch die Vertragsverhältnisse zwischen Ihnen und der P.GmbH&Co.KG auf!"

Mit Schreiben vom 9. März 2007 wurde durch Bw. wie folgt geantwortet:

Zu Punkt 1:

Die Optionsrechte aus den beiden Leasingverträgen 59269 und 59261 seien mit Rechnung vom 12. Dezember 2003 an die W.GmbH verkauft worden.

Die Form des Beitrittes zum Leasingvertrag sei ein für den Leasinggeber lediglich aus

haftungsrechtlicher Sicht vereinfachter Weg der Überbindung der Verpflichtungen aus dem Vertrag. Es werde damit das Optionsrecht einfacher übertragbar gemacht, weil die Bonität des beitretenden Leasingnehmers nicht extra geprüft werden müsse, da die Haftung des bisherigen Leasingnehmers für die Vertragslaufzeit aufrecht bleibe.

Es würden keine weiteren Vereinbarungen als die bereits vorgelegte Rechnung vom 12. Dezember 2003 und das Informationsschreiben an den Leasinggeber zur Kenntnisnahme des vorgenommenen Übergangs des Optionsrechtes zwischen Bw. und der W.GmbH bestehen.

Zu Punkt 2:

Die Mieterin zum angegebenen Stichtag wäre die W.ImmobiliengmbH gewesen, die nicht ident gewesen wäre und sei mit der W.GmbH. Somit stelle der Vertragsbeitritt hinsichtlich des Mietverhältnisses kein Problem dar.

Eine Kopie des Mietvertrages, des Fälligkeitsschreibens, eines Banküberweisungsbeleges und eines Kontoauszuges aus der Finanzbuchhaltung würden in der Anlage übersendet werden.

Zu Punkt 3:

Sowohl die W.GmbH, als auch die P.GmbH&Co.KG würden maßgeblich im Einflussbereich des S.P. stehen. Wie im Detail der Übergang des Optionsrechtes von der W.GmbH auf die P.GmbH&Co.KG stattgefunden habe, würde hier nicht beantwortet werden können. Es sei aber anzunehmen, dass hier derselbe entgeltliche Übergang wie zwischen Bw. und der W.GmbH vereinbart worden sei und es hier offensichtlich zeitnah zu einem weiteren Übergang des Optionsrechtes gekommen sei. Prinzipiell denkbar würde aber auch ein Umgründungsvorgang sein.

Die Vereinbarung des Leasinggebers vom 26. Juli 2004 lasse sich einfach damit erklären, dass auf das Informationsschreiben des Bw. an die I.GmbH vom 15. Dezember 2004 (das sei die zuständige Verwaltungsstelle nach Übernahme der L.GmbH&Co.KG durch die V.gruppe) bis zum Juli 2004 keine formale Dokumentation erfolgt sei und daher die weitere Übertragung des Optionsrechtes sogleich zwischen der P.GmbH&Co.KG und Bw. dokumentiert worden sei, da ja die Haftung des Bw. zu den betreffenden Leasingverträgen unverändert aufrecht geblieben sei.

Zwischen der P.GmbH&Co.KG und Bw. würden somit, mit Ausnahme der gemeinsamen Haftung, diesbezüglich keinerlei Vertragsverhältnisse bestehen.

Beigelegt wurde unter Anderem ein Mietvertrag vom 20. Dezember 2001, abgeschlossen zwischen Bw. und der W.ImmobiliengmbH.

Mit Schreiben vom 19. März 2007 sowie vom 27. April 2007 wurden die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der Amtspartei übersendet.

Stellungnahme wurde keine abgegeben.

Am 20. Juli 2007 wurde ein neuerlicher Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt:

"1.

Erläutern Sie ihre Tätigkeit für die L.GmbH&Co.KG bis zum Jahr 2002. Beschreiben Sie Ihren Tätigkeitsbereich detailliert. Welche Zahlung wurde durch die L.GmbH&Co.KG im Jahr 2004 an Sie geleistet?

2.

Beschreiben Sie den Geschäftsgegenstand der L.GmbH&Co.KG.

3.

Im Hinblick auf die Jahre 1998 bis 2005 werden folgende Ergänzungen benötigt:

- Sämtliche abgeschlossenen Verträge, die den Kauf oder den Verkauf eines Optionsrechtes beinhalten, sind einzureichen.

- Sämtliche Verträge, in denen Ihnen ein Optionsrecht eingeräumt wurde, sind einzureichen.

4.

Nach Aktenlage haben Sie durch die vertragliche Vereinbarung mit der P.GmbH&Co.KG vom 26. Juli 2004 über das gegenständliche Optionsrecht, und damit über ein nicht Ihnen eingeräumtes Recht verfügt („Das Optionsrecht gemäß Zusatz zum Leasingvertrag vom 25. Jänner 1999 steht ausschließlich der P.GmbH&Co.KG zu.“).

Wie konnten Sie über das Recht der W.GmbH in dieser Art und Weise disponieren? Schriftliche oder mündliche Vereinbarungen hierzu wären einzureichen.

5.

Sind die gegenständlichen Leasingverträge noch aufrecht? Wenn nein, wären die diesbezüglich getroffenen schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen einzureichen. Sollten diese geändert worden sein, wären auch die Änderungen einzubringen."

Mit Schreiben vom 13. August 2007 wurde wie folgt geantwortet:

1.

Bw. sei seit 1982 bis zum 31. Oktober 2002 bei der L.GmbH&Co.KG als Landesleiter beschäftigt gewesen. Sein Aufgabenbereich hätte das gesamte Mobilien-, Immobilien- und KFZ-Leasinggeschäft mit Führung der Mitarbeiter für den Marktbereich Oberösterreich und teilweise Niederösterreich umfasst.

Das Dienstverhältnis sei im beiderseitigen Einvernehmen per 31. Oktober 2002 gelöst worden. Es seien jedoch nicht alle Gehaltsansprüche in der Abrechnung 31. Oktober 2002 berücksichtigt worden. Als Nachweis würde er ein Dienstzeugnis sowie die Gehaltsabrechnungen beilegen. Dabei handle es sich um Abfertigungsansprüche,

Provisionsansprüche udgl.. Siehe Beilage I, Gehaltsabrechnung, Dienstzeugnis, Dienstvertrag etc..

2.

Die L.GmbH&Co.KG sei seit 1976 eine namhafte Leasinggesellschaft mit den Bereichen Mobilienleasing, Immobilienleasing und KFZ-Leasing.

3.

Von 1998 bis 2005 seien von ihm keine Verträge abgeschlossen worden, die den Kauf oder Verkauf eines Optionsrechtes beinhalten würden, ausgenommen jene Leasingverträge, in welchen das gegenständliche Berufungsverfahren laufe.

LV 48912:

Bei diesem Leasingvertrag sei im Außenverhältnis die U. Leasingnehmer, im Innenverhältnis werde dieser ihm zugeordnet. Seinerzeit wäre es vom Mehrheitsgesellschafter nicht erwünscht gewesen, dass Mitarbeiter im Firmenverbund an Firmen im Firmenverbund vermieten würden. Vertragsbeginn 1. Juni 1994. Dieser Vertrag werde beim Finanzamt gemäß Liebhabereiüberprüfung unter LV 48912 in der Prognoserechnung geführt.

LV 52738:

Diese Gebäudeeinheit befindet sich im DZ II, Leasingbeginn 1. Juli 1996

LV 66328:

Diese Gebäudeeinheit befindet sich im DZ IV, Leasingbeginn 1. Oktober 2000

LV 48924:

Diese Gebäudeeinheit befindet sich im DZ I, Leasingbeginn 1. Juli 1996

Die Verträge seien aufrecht und würden im Anhang samt Optionserklärung unter Anlage II beiliegen.

4.

Hier sei schon ausreichend darauf hingewiesen worden, dass Bw. diese Leasingverträge Nr. 59260 und Nr. 59261 als Leasingnehmer abgeschlossen hätte. Bei diesen Leasingverträgen Nr. 59260 und Nr. 59261 wäre im Zusatz zum Leasingvertrag „Ankaufsrecht“ die Option geregelt gewesen. Die Zusätze zum Leasingvertrag seien von ihm mit Datum 30. September 1999 sowie 25. Jänner 1999 unterfertigt worden. Das Optionsrecht hätte er am 12. Dezember 2003 gemäß Faktura an die W.GmbH verkauft. Die Übergabe der Büroseinheiten sei am 15. Dezember 2003 direkt an die W.GmbH erfolgt.

Drei Tage später, am 18. Dezember 2003, seien die Originale „Zusatz zum Leasingvertrag-Ankaufsrecht für LV 59260 und Nr. 59261“ der W.GmbH von ihm übergeben worden. Daher hätte er im Jänner 2004 keine Leasingraten mehr bezahlt, da die Leasingraten von der W.GmbH ab 1. Jänner 2004 gemäß Schreiben vom 15. Dezember 2003 übernommen werden würden.

In der Beilage würde eine Mail-Kopie von der I.GmbH (L.GmbH&Co.KG) enthalten sein, in dem mit 16. Jänner 2004 an die W.GmbH bestätigt werde, dass das Schreiben vom 15. Dezember 2003 erhalten worden wäre und dass die V. Gruppe mit einem Beitritt der W.GmbH per 1. Jänner 2004 einverstanden sei.

Bei der Anfrage des Senates komme vielleicht dadurch eine Irritation auf: „.....das Optionsrecht gemäß Zusatz vom Leasingvertrag vom 25. Jänner 1999 steht ausschließlich der P.GmbH&Co.KG zu.....“.

Hier sei lediglich auf den Zusatz zum Leasingvertrag Bezug genommen worden, so dass nach Verkauf des Optionsrechtes festgehalten worden sei, dass das Optionsrecht ausschließlich der P.GmbH&Co.KG zustehe. Somit wäre das Optionsrecht ab Leasingvertragsabschluss vom 25. Jänner 1999 bis zur Übergabe des Optionsrechtes am 18. Dezember 2003 in seinem Eigentum gewesen.

Da es bei Leasingvertragsänderungen sowohl für den Leasinggeber, als auch für den Leasingnehmer zu diversen Auslegungen in der Vertragsgestaltung kommen könne, wäre es bei der dem Senat bekannten Vereinbarung zu einer Gegenzeichnung durch die L.GmbH&Co.KG erst am 26. Juli 2004 gekommen. Von den anderen Parteien sei diese Vereinbarung im Februar unterzeichnet worden, nachdem es eine Haftungseinigung gegeben habe.

Von der W.GmbH sei Bw. mitgeteilt worden, dass ab 1. April 2004 sämtliche Bürovermietungen durch die P.GmbH&Co.KG durchgeführt werden würden. Daher sei in der Vereinbarung mit der L.GmbH&Co.KG dies gleich berücksichtigt worden, um nicht zweimal Rechtsgeschäftsgebühr auszulösen.

5.

Als Nachweis würde eine Kopie der Dauerrechnung der L.GmbH&Co.KG für die Leasingverträge Nr. 59260 und Nr. 59261, fällig ab 1. Jänner 2004, beiliegen.

P.S.:

Der Übergang des Leasingvertrages als auch das Ankaufsrecht sei hiermit entsprechend dokumentiert. Im Erkenntnis vom 7.3.2003, 99/15/0003 werde vom VwGH hierzu ausdrücklich angeführt, dass auch sofern ein Unterlassen gegen Entgelt vorliege (im vorliegenden Fall Aufgabe des Ankaufsrechtes im Sinne des Zusatzes zum Leasingvertrag zu Gunsten der W.GmbH gegen Entgelt), einer Besteuerung entgegen stehe, wenn der Vorgang als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei.

Nach Meinung der Finanzverwaltung als auch auf politischer Seite sei das Problem Optionsverkauf bekannt. Vor einigen Jahren seien auch schon Meinungen vertreten worden, dass hier eine eigene Spekulationsfrist eingeführt werden solle. Nach Meinung des

Dr. Quantschnigg hätte die Spekulationsfrist fünf bis sieben Jahre dauern sollen. Ebenso sei es als Ausgleich zu Investitionsbegünstigungen zu sehen. Der Leasingnehmer hätte niemals Möglichkeiten, Investitionsbegünstigungen in Anspruch zu nehmen. Ebenso sei bei Vermietung und Verpachtung der Spekulationsgewinn nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei.

Am 20. Juli 2007 wurde folgendes Auskunftsersuchen an die W.GmbH abgefertigt:

"1.

Wie wurde in weiterer Folge über das laut beiliegender Rechnung gekaufte Optionsrecht verfügt? Falls dieses verkauft worden ist, wären die diesbezüglichen Vereinbarungen in Kopie einzureichen bzw. darzulegen. Ebenso, falls darauf verzichtet worden ist. Zahlungen für den Verkauf oder Verzicht wären belegmäßig nachzuweisen.

2.

Nach Angaben des Bw. wurde den Leasingverträgen 56260 und 59261 beigetreten. Die diesbezüglichen Vereinbarungen wären einzureichen. Wie lange wurde die Leasingrate die Leasingverträge 56260 und 59261 betreffend beglichen? Zahlungsbelege darüber bzw. getroffenen Vereinbarungen in Bezug darauf wären einzureichen.

3.

Mit den Vereinbarungen vom 26. Juli 2004 ist die P.GmbH&Co.KG den angeführten Leasingverträgen beigetreten.

Inwieweit wurde von Ihnen hierzu eine Zustimmung erteilt bzw. wurden Sie darüber informiert? Sämtliche in diesem Zusammenhang getroffenen schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen wären einzureichen."

Mit Schreiben vom 27. August 2007 wurde wie folgt geantwortet:

zu 1.

Das Optionsrecht sei von der W.GmbH erworben worden, der Rechungspreis sei durch diese beglichen und in den Büchern aufgenommen worden. Mit 31. März 2004 seien alle Rechte von der W.GmbH auf die P.GmbH&Co.KG übertragen worden. Als Nachweis würde die Rechnung beigelegt werden.

zu 2.

Die W.GmbH sei den Leasingverträgen Nr. 59260 und Nr. 59261 beigetreten. Wie bereits in Punkt 1 ausgeführt, hätte die P.GmbH&Co.KG die vertragliche Vereinbarung hinsichtlich Vertragsbeitritt mit 1. Jänner 2004 unterfertigt. Gemäß beiliegenden Kontenaufstellungen seien die Leasingraten ab 1. Jänner 2004 für die Leasingverträge Nr. 59260 und Nr. 59261

durch die P.GmbH&Co.KG beglichen worden. Als Nachweis würden Kontoauszüge sowie die Dauerrechnung beiliegen.
zu 3.

Die Zustimmung der W.GmbH zum Beitritt P.GmbH&Co.KG zu den Leasingverträgen Nr. 59260 und Nr. 59261 sei in mündlicher Form erfolgt.

Beigelegt wurde eine Rechnung der W.GmbH vertreten durch S.P., an die P.GmbH&Co.KG vom 1. April 2004 über Ablösen für Vertragsübernahme Dienstleistungszentren I, II, III, IV per 31. März 2004.

Für die Übergabe der bestehenden Leasingverträge DZ I-IV würden die nachfolgenden Mietrechtsablösen in Rechnung gestellt:

Ablösebetrag DZ I	120.000,00 €
Ablösebetrag DZ II	200.000,00 €
Ablösebetrag DZ III	80.000,00 €
Ablösebetrag DZ IV	<u>32.000,00 €</u>
gesamt	432.000,00 €
20 % MwST	<u>86.400,00 €</u>
Total	581.400,00 €

Mit Schreiben vom 28. August 2007 wurde das obige Auskunftsersuchen samt Antwortschreiben Bw. zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 28. August 2007 wurden die weiteren Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur Stellungnahme übersendet.

Es wurden keinerlei Stellungnahmen abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorläufigkeit

Gemäß § 200 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich, oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Da keine Ungewissheit vorliegt (siehe das Schreiben der Amtspartei vom 28. Februar 2007

sowie das des Berufungswerbers vom 3. April 2007) war der Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu erlassen.

Sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG 1988

Strittig ist, ob die Zahlung von 38.500,00 € netto im Jahr 2003 durch die W.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 W.GmbH übertragen worden sind. Wesentlich ist, ob das gegenständliche Optionsrecht verkauft 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. Entscheidend ist dabei nicht, wie die Parteien diese Leistungen benannt, sondern was sie nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich gewollt und tatsächlich bewirkt haben.

Eine schriftliche Vereinbarung über den Verkauf des Optionsrechtes fehlt. Aus der vorgelegten Rechnung vom 12. Dezember 2003 sowie dem Schreiben des Bw. vom 15. Dezember 2003 an

die L.GmbH&Co.KG geht jedoch die Übertragung des Optionsrechtes aus den Leasingverträgen 59260 und 59261 hervor.

Offensichtlich ist zudem die W.GmbH den Leasingverträgen beigetreten (siehe Schreiben der W.GmbH an die I.GmbH).

Nach Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte, die Übertragung des Optionsrechtes in Zweifel zu ziehen.

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 selbstständig 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.

Optionsrechte sind als Wirtschaftsgüter selbstständig verwertbar und bewertbar (siehe etwa VwGH 26.7.2000, 95/14/0161).

Das gegenständliche Optionsrecht wurde an die W.GmbH veräußert. Dies schließt wie oben ausgeführt eine Einstufung als Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 aus.

Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass schon deshalb keine Einstufung als Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG 1988 erfolgen kann, weil die Spekulationsfrist von einem Jahr überschritten worden ist.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 17. September 2007