

GZ. RV/2866-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 17. November 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch WTG Dr. Reinold Wirtschaftsprüfungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 teilte der steuerlich vertretene Bw. dem Finanzamt mit, im Jahr 1995 einen Immobilienleasingvertrag für das Objekt A mit persönlicher Option auf Erwerb der Liegenschaft abgeschlossen zu haben. Da sich die damaligen Erwartungen, in eine Vermögensveranlagung investieren zu können, auf Grund der Insolvenz der AWZS-GmbH nicht erfüllt hätten, habe der Bw. im Oktober 1999 auf diese Option verzichtet und eine Abfindungssumme von S 1.650.000 erhalten, die nach Erachten des Bw. steuerfrei sei, weil diese unter keine der Einkunftsarten falle.

Entgegen der Rechtsmeinung des Bw. erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999, mit dem der in Rede stehende Betrag als "sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988" gewertet wurde.

Über Antrag des Bw. vom 27. August 2001 auf nähere Begründung der Abweichung des oben genannten Bescheides von der Abgabenerklärung für das Jahr 1999 teilte das Finanzamt dem Bw. mit Schreiben vom 5. September 2001 mit, dass die für den Verzicht der Optionsausübung erhaltene Abfindungssumme eine steuerpflichtige Einkunft im Sinne des § 29/3 EStG 1988 darstelle, und verwies auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, und 28. Januar 1997, 96/14/012.

Gegen den in Rede stehenden Einkommensteuerbescheid wurde in der nach Erstreckung der Rechtsmittelfrist erhobenen Berufung im Wesentlichen vorgebracht, dass die zitierten Judikate mit dem streitgegenständlichen Sachverhalt nicht annähernd verglichen werden könnten. In der erstzitierten Entscheidung vom 23. Mai 2000 sei der Verwaltungsgerichtshof zu dem Ergebnis gekommen, dass die entgeltliche Aufgabe eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG darstelle, weil keine die Steuerpflicht nach dieser Gesetzesstelle ausschließende Veräußerung eines Vermögensgegenstandes bzw. eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung vorliege. Das unentgeltlich vereinbarte Veräußerungsverbot werde im Regelfall nicht einmal als Vermögen angesehen werden können. Es sei nicht übertragbar und bewirke - typischerweise im Familienverband - , dass hinsichtlich des Vermögensgegenstandes eines Angehörigen die Veräußerung und Belastung ohne Zustimmung des Verbotsberechtigten nicht erfolgen dürfe. Es sei darauf gerichtet, Veräußerungs- und Belastungsvorgänge eines Dritten, die dem Verbotsberechtigten unerwünscht seien, zu unterbinden, nicht aber darauf, bei einem Vorkaufsrecht den Vermögensgegenstand des Dritten zu erwerben. Durch die Freistellung der belasteten Liegen-

schaft von der im Belastungs- und Veräußerungsverbot gelegenen Eigentumsbeschränkung erfahre das Vermögen des Verbotsberechtigten keine Minderung. Aus der Gesetzesystematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers ergebe sich aber, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch die §§ 30 und 31 erfasst werde (und nicht unter § 29 Z 1 falle), eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG einsetzen solle. "Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände bzw. bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30 und 31 EStG, sondern es wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen."

Weiters verweise der Verwaltungsgerichtshof darauf, dass die belangte Behörde mit zutreffender Begründung ausgeführt habe, dass das Veräußerungs- und Belastungsverbot kein Wirtschaftsgut darstelle.

Im zweitzitierten Erkenntnis habe das Höchstgericht ausgeführt, dass Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG dadurch charakterisiert seien, dass ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung bestehe. Demnach könne sich das Verhältnis von Leistung und Gegenleitung auf ein sonstiges Handeln, Unterlassen oder Dulden beziehen. Veräußerungsgewinne - wie auch Entschädigungen zum Ausgleich von Nachteilen in der Vermögensphäre - seien allerdings nicht Gegenstand einer Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG, sondern könnten im außerbetrieblichen Bereich allenfalls nach den §§ 30 und 31 EStG zu einer Steuerpflicht führen. Maßgeblich sei, ob das Entgelt für den endgültigen Verlust in der Substanz (keine Leistung) oder für den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit bzw. auf die Geltendmachung von Rechtsbehelfen/Abwehrrechten (dann Leistung) bezahlt werde. Bei dieser Abgrenzung sei auf die Sicht des Leistenden und nicht die des Leistungsempfängers abzustellen.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall sei festzuhalten, dass die vom Bw. innegehabte Option eindeutig als Wirtschaftsgut im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu betrachten sei. Der Verzicht auf die Option sei ein endgültiger gewesen und habe durch den Abgang dieses Wirtschaftsgutes einen Substanzverlust beim Bw. bewirkt.

Dementsprechend sei die erhaltene Ablösezahlung keine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG, sondern das Entgelt für die Aufgabe eines Wirtschaftsgutes. Da das Optionsrecht ein bewegliches Recht sei, sei die Veräußerung außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt.

Ergänzend sei auf eine Einzelerledigung des BMF vom 14. Dezember 1997, abgedruckt in SWK Heft 12 vom 20. April 1997, Seite 317, verwiesen. Demnach sei die entgeltliche Aufgabe einer Einkunftsquelle, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt würden, nicht diesen Einkünften zuzurechnen (VwGH 16. September 1986, 83/14/0123; 10. Februar 1987, 86/14/0125).

Die Ablöse eines nicht betrieblichen Mietrechtes außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist unterliege - abgesehen vom Ausnahmefall eines Rentengeschäftes im Sinne des § 29 Z 1 EStG - nicht der Einkommensteuer.

Auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. Juli 2003, mit dem um Vorlage des im Jahr 1995 abgeschlossenen Immobilienleasingvertrages für das Objekt A sowie sonstige dem Bw. zur Verfügung stehende Unterlagen über den Erwerb und Verzicht der Option ersucht worden war, folgte das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 17. Juli 2003, mit dem die Verlängerung der Frist zur Beibringung der im Vorhalt angesprochenen Unterlagen beantragt wurde.

Mit der an den steuerlichen Vertreter adressierten Vorladung des Bw. vom 24. September 2003 zur mündlichen Berufungsverhandlung am 17. November 2003 bat die Berufungsbehörde, den im Jahr 1995 abgeschlossenen Immobilienleasingvertrag für das Objekt A sowie sonstige Unterlagen über den Erwerb und Verzicht der Option, die dem Bw. zur Verfügung stünden, zur Verhandlung mitzubringen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 17. November 2003 legte der steuerliche Vertreter das an den Bw. gerichtete Schreiben der LV-GmbH vom 22. Dezember 1995 dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenats sowie dem Vertreter des Finanzamts vor und gab zu Protokoll, dass der Bw. seinerzeit diverse Betriebe gehabt habe, die Awatecken produziert hätten. Der ursprüngliche Standort sei in B gewesen. Als die Produktionsräume zu eng geworden seien, seien Liegenschaften in C erworben und die Produktion dorthin verlegt worden. Die streitgegenständliche Liegenschaft sei unmittelbar an die Betriebsliegenschaft anschließend. Auf dieser Liegenschaft seien zwei Lagerhallen und ein Bürogebäude vorhanden gewesen. Der Bw. habe diese Liegenschaften von dieser Eigentumsgesellschaft in Bestand genommen und an eine A-GmbH vermietet. Im Zuge des Bestandvertragsabschlusses habe sich der Bw. auch ein Optionsrecht einräumen lassen. Zum Hintergrund führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Bw. den Willen zur Sicherstellung, die Liegenschaft am Ende der Laufzeit ins Eigentum übernehmen zu können, gehabt habe. Dazu sei es leider nicht mehr

gekommen, weil der Konkurs über die A-GmbH im Dezember/1997 eröffnet worden sei. Auf Grund dieser Notsituation sei der Bw. in weiterer Folge gezwungen gewesen, auf Druck der Vermieterin über das Recht zu verfügen, da er die Mieten auf Dauer nicht mehr bezahlen habe können. Das wirtschaftliche Umfeld sei so gewesen, dass man nicht sofort einen Mieter/Untermieter finden habe können. Der Bw.: "Zumindest nicht in der Zeit, die die Vermieterin zugestand."

Gegen die Anwendung der Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, und 28. Januar 1997, 96/14/12, brachte der steuerliche Vertreter vor, dass diese Entscheidungen mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht annähernd vergleichbar seien und auch nicht als Begründung für eine Steuerpflicht herangezogen werden könnten. Bei der Entscheidung (vom 23. Mai 2000), GZ 95/14/0029 gehe es um die Steuerpflicht eines Entgeltes für die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes, noch dazu im familiären Bereich; bei der Entscheidung vom 28. Januar 1997, 96/14/0012, um die Entschädigung für eine Grundstücksbenützung. Die Entschädigung für die Aufgabe von Nachbarrechten unter Beibehaltung der Substanz könne nicht mit einem Optionsrecht gleichgesetzt werden. Das Optionsrecht sei ein eigenständiges Recht und stelle ein bewertbares Wirtschaftsgut dar, das nach der Systematik des Gesetzgebers nicht steuerpflichtig sei, weil ansonsten die Bestimmungen des § 30 EStG ins Leere gehen würden. (Es sei) "Keine Leistung im Sinne des § 29, sondern entgeltliche Veräußerung eines Rechtes" gegeben.

Der Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters hielt der Vertreter des Finanzamts entgegen, dass der Bw. mit Abschluss des Vertrages ein Gestaltungsrecht erworben habe. Durch den Verzicht auf die Option habe der Bw. eine in einem Unterlassen bestehende entgeltliche Leistung erbracht, die gem. § 29 Z 3 steuerpflichtig sei. Da die Liegenschaft in der Substanz dem Liegenschaftseigentümer erhalten geblieben sei, sei keine Veräußerung von Vermögen erfolgt.

Gegen die Anwendbarkeit der Einzelerledigung des Bundesministeriums vom 14. Dezember 1997 führte der Vertreter des Finanzamts ins Treffen, dass die Einzelerledigung insofern, als es in dieser um die Ablöse eines nichtbetrieblichen Mietrechtes gegangen sei, nicht auf den Fall übertragbar sei. Bei Bestandverträgen sei die Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt das entscheidende Kriterium. Anders bei der Option: Durch die Ausübung der Option würden die vertraglichen Pflichten sofort begründet, weshalb eine entgeltliche Leistung vorliege.

Daraufhin gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, es sei Faktum, dass dieses Bestandrecht im Privatvermögen vom Bw. gewesen sei und - in Replik auf die Äußerung des Vertreters des Finanzamts - die Ablöse wirtschaftlich dem vom BMF beurteilten Sachverhalt gleichzuhalten sei. Der Bw. könne nicht dadurch, dass er sich vorsorglich eine Option auf Erwerb der Liegenschaft sichern habe wollen, "bestraft" werden. Der Bw. habe beabsichtigt, nach Ablauf der Mietdauer (108 Monate) die Liegenschaft zu erwerben. Dieses Vorhaben habe wegen der Insolvenz der Produktionsgesellschaft und der Schließung aller gewerblichen Aktivitäten nicht umgesetzt werden können. Im Gegenteil: Die Vermieterin habe den Bw. zu einer Beendigung der Bestandsverhältnisse gedrängt. Anzumerken sei, dass der Bw. vorab versucht habe, eine Reduktion des Mietzinses und eine Verlängerung der Laufzeit zu erreichen. Die Vermieterin habe andere Ziele gehabt, weil sie sich "auf ihre Kernaktivitäten (H-Industrie) zurückziehen ... und die P-Gründe verwerten wollte."

Auf die Frage des Vertreters des Finanzamts, wonach sich die Höhe der Ablöse gerichtet habe, antwortete der steuerliche Vertreter, dass kein fester Betrag vereinbart worden sei, weil der Bw. den Willen, die Option überhaupt erst bei Beendigung der Bestandverhältnisse geltend zu machen, gehabt habe. Die Höhe sei glaublich als Differenz zwischen Verkehrswert abzüglich der laut Bestandvertrag offenen Schuldposten definiert worden.

Auf die Frage des Vertreters des Finanzamts, auf wessen Betreiben hin die Optionsklausel in den Mietvertrag hineingenommen worden sei, antwortete der Bw, sie sei grundsätzlich von ihm betrieben worden und sei auch im Sinne von P gewesen.

Das in der Berufungsverhandlung vorgelegte Schreiben der LV-GmbH (an die Bw.) vom 22. Dezember 1995 beinhaltet folgenden Text:

"Der Bw. hat am 15. Dezember 1996 mit der LV-GmbH einen Mietvertrag (Immobilien-Leasing) abgeschlossen, wonach der Bw. die Liegenschaft EZ 939 Gb. C samt Inventar ab 1. Jänner 1996 auf die Dauer von 108 Monaten um den ursprünglichen monatlichen Mietzins von S 83.927,79 zuzüglich Mehrwertsteuer mietet.

Unter der Bedingung, dass dieser Mietvertrag vom Mieter, insbesondere hinsichtlich der Mietzinszahlungen, vertragsmäßig erfüllt worden ist, räumt die LV-GmbH dem Bw. ... das Recht ein, die Liegenschaft EZ 939 Gb. C samt dem mitvermieteten Inventar mit Ablauf der vereinbarten Mietdauer zu nachstehenden Konditionen zu erwerben:

- a) Der bar zu zahlende Kaufpreis entspricht der Höhe eines monatlichen Mietzinses nach

Inhalt des Mietvertrages und ist anlässlich der Ausübung des Optionsrechtes sofort fällig.

- b) Sämtliche Kosten, Steuern und Gebühren, die aus Anlass der Ausübung des Optionsrechtes, mit der Errichtung des verbücherungsfähigen Kaufvertrages und seiner grundbürgerlichen Durchführung verbunden sind, werden vom Bw. getragen.
- c) Die LV-GmbH haftet dafür, dass die Vertragsliegenschaft mit Ausnahme der im Grundbuch eingetragenen Dienstbarkeit des Geh- und Fahrrechtes zu Gunsten der Baufläche ... vollkommen lastenfrei in das Eigentum des Bw. übergeht.

Dieses Optionsrecht erlischt, wenn es nicht innerhalb von dreißig Tagen nach Beendigung des Mietverhältnisses ausgeübt wird.

Sollte der Bw. vor Ablauf der vereinbarten Mietdauer den Wunsch haben, die Liegenschaft EZ 939 Gb. C zu kaufen, räumt ihr die LV-GmbH gleichfalls das Recht ein, diese Liegenschaft um jenen Kaufpreis zu erwerben, der dem kapitalisierten Wert (abgezinst) des bis zum vertraglichen Ablauf des Mietverhältnisses noch zu leistenden Mietzinses entspricht, zuzüglich einem Monatsmietzins, ausgehend von einem Zinsfuß von 7%, unter Berücksichtigung der Zinsenänderung laut Punkt 5. des Mietvertrages.

Der zu leistende Kaufpreis (ohne die zusätzlich zu leistende Monatsmiete) ist entsprechend der bis zur Ausübung der Option verstrichenen Mietdauer der beigehefteten Staffelliste zu entnehmen und unter der Spalte "Schuld/Ende" ausgewiesen.

Die Restwerte verändern sich jedoch entsprechend Punkt 5. des Mietvertrages und sind bei vorzeitiger Optionsausübung dementsprechend zu korrigieren.

Im Falle der Ausübung des Optionsrechtes ist die LV-GmbH verpflichtet, den ihr vom Bw. vorzulegenden Kaufvertrag in einverleibungsfähiger Form zu fertigen.

Die LV-GmbH verpflichtet sich gleichzeitig gegenüber dem Bw. auf die Dauer der Laufzeit dieses Optionsrechtes die Liegenschaft EZ 939 Gb C weder zu belasten noch zu veräußern.

Dieses Optionsrecht gilt als dem Bw. und seinen Rechtsnachfolgern im Mietverhältnis eingeräumt und ist daher an andere Personen unübertragbar."

Mit dem vom Bw. mit der LV-GmbH über die Liegenschaft EZ 939 Gb. C, mit dem einzigen Grundstück 306/1 Baufläche im Katasterausmaß von 4.844 m² sowie mit dem Betriebsgebäude A) abgeschlossenen Mietvertrag wurden die nachfolgend zitierten Punkte vereinbart:

"....

4.

Die Vermieterin kann ... aus wichtigen Gründen das Vertragsverhältnis jederzeit vorzeitig auflösen. Solche Gründe liegen insbesondere vor, wenn

- a) der Mieter trotz Mahnung durch Einschreibbrief mit zwei Monatsmieten ganz oder teilweise in Verzug gerät,
- b) der Mieter trotz Mahnung gegen sonstige wesentliche Bestimmungen dieses Vertrages in erheblichem Maße verstößt oder erhebliche Folgen von Vertragsverletzungen nicht unverzüglich einstellt und beseitigt,
- c) wenn der Mieter seine Zahlungen eingestellt hat oder in sein Vermögen erfolglos Exekution geführt, über sein Vermögen ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Konkursantrag mangels eines kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde.

Im Falle der vorzeitigen Auflösung dieses Mietvertrages ist der Mieter verpflichtet, das Vertragsobjekt der Vermieterin innerhalb von dreißig Tagen geräumt zu übergeben.

5.

Der vereinbarte Mietzins beträgt monatlich S 83.927,79 ... und ist im Vorhinein bis längstens Fünften jeden Monates an die Vermieterin oder an eine von ihr bekanntzugebende Zahlstelle zur Zahlung fällig.

.....

Bei Berechnung des Mietzinses wurde von einer Gesamtinvestition von S 6.750.000,- ... aus gegangen, welche mit 7 % jährlicher Zinsen antizipativ zu verzinsen ist.

Der Zinsenanteil des Mietzinses wird den Schwankungen des Kapitalmarktes angepasst. Als Maßstab dafür dient die Sekundärmarktrendite der Anleihen im weiteren Sinne, enthalten in Tabelle 2.33 der Mitteilungen des Direktoriums der Österreichischen Nationalbank.

Sollte das Direktorium der Österreichischen Nationalbank in diesen Mitteilungen die Berechnungsweise der Sekundärmarktrendite nach Art oder Umfang ändern oder diese nicht mehr veröffentlichen, so ist als Grundlage für die Berechnung der Anpassung die Sekundärmarktrendite heranzuziehen, die von jener Stelle veröffentlicht wird, die die ursprüngliche Berechnungsweise der Österreichischen Nationalbank fortsetzt.

Wenn die Sekundärmarktrendite sich um 0,5% oder mehr nach oben oder unten ändert, ändert sich der der Mietzinsberechnung zugrundegelegte Zinsfuß von 7% im selben Maße und es ist der Mietzins unter Zugrundelegung dieses geänderten Zinsfußes neu zu berechnen.

Die Überprüfung der Änderungen und eine sich allenfalls ergebende Anpassung des Mietzinses hat jeweils zum Quartal zu erfolgen, wobei die für den abgelaufenen Monat veröffentlichte Mitteilung maßgeblich ist.

Der sich so ergebende neue Mietzins ist ab dem auf die entsprechende Mitteilung der Österreichischen Nationalbank folgenden Monatsersten zur Zahlung an die Vermieterin fällig.

Der Mieter stimmt dieser gleitenden Änderung des Mietzinses ausdrücklich zu.

6.

Der Vermieter verpflichtet sich, den Vertragsgegenstand pfleglich zu behandeln und in einem zu bestimmungsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten.

Die Betriebs- und Erhaltungskosten, insbesondere die Kosten des Wasser- und Energieverbrauches, Reparaturen sowie Ersatz notwendiger Teile gehören zu Lasten des Mieters.

Von ihm ersetzte Teile gehen in das Eigentum der Vermieterin über, ohne dass dem Mieter ein Anspruch auf Ersatz zusteht. Auch Schäden, die durch höhere Gewalt verursacht werden, sind vom Mieter auf dessen Kosten zu beheben.

Alle Arbeiten, die üblicherweise zu den Pflichten eines Hauswartes gehören, insbesondere Schneeräumung und Streupflicht, Bewachung und Reinigung des Mietobjektes, obliegen dem Mieter.

Der Mieter hat alle Kosten für zusätzliche Einrichtungen und Anlagen zu tragen, die im Rahmen ihrer Benützung auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Auflagen erforderlich werden.

Soweit solche Einrichtungen wertvermehrend sind, und nicht Zubehör der Liegenschaft werden, sind diese vom Mieter zu bezahlen und gehen sofort in sein Eigentum über.

7.

Der Mieter ist berechtigt, das Vertragsobjekt auf seine Kosten mit eigenen zusätzlichen Einrichtungen zu versehen und erforderlichenfalls bauliche Veränderungen vorzunehmen. Bauliche Veränderungen sind der Vermieterin anzugeben.

Einbauten und Umbauten, die Bestandteil des Gebäudes werden und ohne Schädigung der Substanz des Gebäudes nicht entfernt werden können, gehen unentgeltlich in das Eigentum der Vermieterin über.

Sonstige Einbauten und Einrichtungen, die der Mieter auf seine Kosten hergestellt hat, kann er bei Beendigung des Vertragsverhältnisses, sofern dies ohne Beschädigung der Substanz des Mietobjektes möglich ist, entfernen.

Ansonsten ist das Mietobjekt der Vermieterin in guten, jedoch nicht im ursprünglichen Zustand zurückzustellen.

8.

Die Vermieterin unterhält bzw. schließt für das Vertragsobjekt im Einvernehmen mit dem Mieter eine ausreichende Haftpflichtversicherung sowie eine Feuer-, Sturmschaden- und Wasserschadenversicherung auf Basis der jeweiligen Wiederherstellungskosten ab. Diese Kosten ersetzt der Mieter.

Für alle Schäden, die durch diese Versicherungen nicht abgedeckt sind, haftet der Mieter.

Während der Dauer des Mietverhältnisses hat der Mieter der Vermieterin jede Gefahrenerhöhung, Änderung, insbesondere jede Wertverbesserung oder Wertverminderung des Vertragsobjektes mitzuteilen.

Die Vermieterin verpflichtet sich, im Versicherungsfall den vom Versicherer erlangten Ersatz in voller Höhe für die Wiederherstellung des Mietobjektes aufzuwenden.

.....

10.

Über Ersuchen des Mieters räumt ihm die Vermieterin an der Vertragsliegenschaft EZ 939 Gb. C das Vorkaufsrecht gemäß den Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches auf Dauer des Bestandverhältnisses ein.

Die LV-GmbH erteilt durch ihre Vertretung ihre Einwilligung, dass bei ihrer Liegenschaft EZ 939 Gb. C das Vorkaufsrecht für den Bw., ..., grundbürgerlich einverleibt wird.

Weiters vereinbaren die Vertragsteile die grundbürgerliche Sicherstellung des Bestandrechtes des Mieters, welches gemäß Vertragspunkt 3. am 31. Dezember 2004 endet.

Die LV-GmbH erteilt durch ihre Vertretung ihre Einwilligung, dass bei ihrer Liegenschaft EZ 939 Gb. C das Bestandrecht nach Inhalt dieses Vertrages für die Zeit bis 31. Dezember 2004 für den Bw., ... grundbürgerlich einverleibt wird.

Im Falle einer früheren Beendigung des Bestandverhältnisses ist der Mieter verpflichtet, auf seine Kosten der Vermieterin eine verbücherungsfähige Löschungsurkunde hinsichtlich seiner vorgenannten bucherlichen Rechte auszustellen.

11.

...

Alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die beiderseitigen Rechtsnachfolger (auch im Wege der Einzelrechtsnachfolge) über."

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den Sonstigen Einkünften zählen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 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 S 3000 betragen. Übersteigen die Wer-

bungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes umfasst der Leistungsbegriff im Sinne des § 29 Z 3 leg. cit. jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. VwGH 4. Dezember 1953, 1336/51; 25. November 1986, 86/14/0072; 25. Mai 2000, 95/14/0029); eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 leg. cit. kann in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen (vgl. VwGH 30. September 1999, 98/15/0117; 3. Juli 2003, 99/15/0003). Dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen bzw. die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung im Sinn des § 29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden kann, leitet der Verwaltungsgerichtshof aus den §§ 30 und 31 EStG 1988, diesen nach Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerrechtlich erfasst werden dürfen, ab (vgl. VwGH 3. Juli 2003, 99/15/0003).

Obwohl § 29 Z 3 EStG 1988 ausdrücklich die Regelung der Subsidiarität gegenüber den Tatbeständen der §§ 30 und 31 enthält (, was sich als überflüssige Regelung erweist, wenn die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens von vornherein nicht zu den Leistungen zählt), ergibt sich aus der Gesetzessystematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch §§ 30 und 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. bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30 und 31 EStG 1988, wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 2000, 95/14/0029).

Nach der von Doralt auf der Grundlage der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes vertretenen Rechtsmeinung ist für die Abgrenzung des nicht steuerbaren Vermögensbereiches vom steuerpflichtigen Nutzungsbereich entscheidend, ob das Entgelt als Ausgleich für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes in seiner Substanz oder für die Gebrauchsüberlassung zur Nutzung, den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit oder deren Beschränkung (beispielsweise durch Belastung) gezahlt wird, während der Vermögenswert, aus dem die Nutzungen fließen, in seiner Substanz erhalten bleibt; die Abgrenzung erfolgt nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung (vgl. Doralt, Einkommensteuerkommentar, Band II, 4. Auflage, Tz 37 zu § 29, Seite 19 samt den dort zitierten Urteilen des

deutschen Bundesfinanzhofes [zu der hinsichtlich des Inhalts des § 29 Z 3 des österreichischen EStG 1988 gleichen Bestimmung des § 22 Z 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes], BStBl 1977 II 26; 1998 II 133).

Nach Lehre und Rechtsprechung ist für die Annahme einer Leistung im Sinne des § 29 Z 3 ein Leistungsaustausch erforderlich. Ob Leistung und Gegenleistung in angemessenem Verhältnis stehen, ist unerheblich (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, 4. Auflage, Tz. 36 zu § 29, Seite 18, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1986, 86/14/0072, Slg 6173).

Das im zwischen dem Bw. und der LV-GmbH abgeschlossenen Vertrag vorgesehene Vorkaufsrecht findet eine Regelung in §§ 1072 ff ABGB. Es bewirkt, dass der Verpflichtete im Vorkaufsfall (das heißt wenn der Verpflichtete mit einem Dritten einen Kaufvertrag über den Vermögensgegenstand abgeschlossen hat oder ein bindendes Offert des Dritten vorliegt) den Vermögensgegenstand dem Berechtigten zur Einlösung anzubieten hat. Dass der entgeltliche Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts als eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zu werten ist, belegt das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 2003, 99/15/0003.

Nach der Lehre gewährt die Option (, unter der ein Vertrag verstanden wird, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen,) ein Gestaltungsrecht (vgl. Koziol, Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band 1, 6. Auflage, Seite 94). Verleihen Gestaltungsrechte dem Berechtigten die Rechtsmacht, durch einseitige Erklärung - ohne Mitwirkung eines anderen - eine Veränderung der bestehenden Rechtsverhältnisse herbeizuführen, so begründen sie als solche weder ein Herrschaftsverhältnis noch eine Forderung, sondern geben bloß die Möglichkeit, derartige Rechte zum Entstehen oder Erlöschen zu bringen oder umzuändern (vgl. Kozio-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band 1, 6. Auflage, Seite 36).

Da im Verzicht auf die Geltendmachung des Optionsrechts ein Tun, Dulden bzw. Unterlassen gegen Entgelt gelegen ist, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt ist, konnte im gegenständlichen Fall, wie dies die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufung und in der mündlichen Berufungsverhandlung aufzeigten, der Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 nur entgegenstehen, wenn der Vorgang als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. Mai 2000, 95/14/0029, auf welches das Finanzamt in dem an den Bw. gerichteten Schreiben vom 5. September 2001 genauso wie auf das Erkenntnis vom 28. Januar 1997, 96/14/0012, verwiesen hatte, ausgesprochen, in dem letztgenannten Erkenntnis zu Recht erkannt zu haben, "dass das Entgelt für den Verzicht auf Nachbarrechte zu Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 führt. Bei einem Verzicht auf derartige Nachbarrechte handle es sich nicht um eine Veräußerung von Vermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung. Der Verzicht auf die genannten Nachbarrechte stelle eine in einem Unterlassen oder Dulden bestehende Leistung dar."

Im Erkenntnis vom 30. September 1999, 98/15/0117, hat der Verwaltungsgerichtshof die Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes (Errichtung eines Einkaufszentrums) dem Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 subsumiert.

Für den Berufungsfall ist darauf zu verweisen, dass der entgeltliche Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechts auch innerhalb Jahresfrist ab seiner Einräumung unter keinen der Tatbestände der §§ 30 bzw. 31 EStG 1988 subsumiert werden kann. Der Vorgang ist nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Ein nicht übertragbares Gestaltungsrecht muss nicht in erster Linie darauf gerichtet sein, einen Vermögensgegenstand zu erwerben, sondern kann auch dazu dienen, unerwünschte Veräußerungsvorgänge an einen Dritten zu unterbinden, indem der Berechtigte von seinem Gestaltungsrecht, das sich in diesem Zusammenhang als Abwehrrecht darstellt, Gebrauch macht.

Dass das Vermögen des Bw. durch den Verzicht auf die Ausübung der Option keine Minderung erfuhr, war aus der Aussage des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung vom 17. November 2003 abzuleiten, dieser nach der Bw. aufgrund der Notsituation (im Dezember 1997 wurde der Konkurs über die A-GmbH eröffnet) in weiterer Folge gezwungen gewesen sei, auf Druck der Vermieterin über das Recht zu verfügen, da der Bw. die Mieten auf Dauer nicht bezahlen habe können. Das Vorhaben (die Liegenschaft nach Ablauf der Mietdauer zu erwerben) habe wegen der Insolvenz der Produktionsgesellschaft und der Schließung aller gewerblicher Aktivitäten nicht umgesetzt werden können. Im Gegenteil habe die Vermieterin den Bw. zu einer Beendigung der Bestandverhältnisse gedrängt.

Da sich die LV-GmbH laut dem an den Bw. gerichteten Schreiben vom 22. Dezember 1995 gegenüber dem Bw. dazu verpflichtet hatte, auf die Dauer der Laufzeit dieses Optionsrechts

die Liegenschaft EZ 939 Gb. C weder zu belasten noch zu veräußern, und eine Pflicht der LV-GmbH als Bestandgeberin zur Zahlung eines Betrages aus dem zwischen dem Bw. und der LV-GmbH abgeschlossenen Mietvertrag nicht abzuleiten war, war die Vorlage eines zwischen dem an den Bw. bezahlten Betrag und der Beendigung des in Rede stehenden Mietverhältnisses bestehenden kausalen Zusammenhangs zu verneinen. Da der Bw. Kenntnis vom Willen der LV-GmbH, die P-Gründe zu verwerten, hatte, was die Aussage des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung vom 17. November 2003 beweist, verschaffte der Bw. der LV-GmbH aus seinem von wirtschaftlichen Kalkül getragenen Verhalten, die Ausübung des Optionsrechts gegen Entgelt zu unterlassen, einen Nutzen.

Da solcherart das Vermögen des Bw. durch den Verzicht auf die Geltendmachung des in Rede stehenden Gestaltungsrechts keine Minderung erfahren hatte und der Vorgang, wie das etwa auch beim Verzicht auf Nachbarrechte, ein Veräußerungs- und Belastungsverbot oder auf Vorkaufsrechte der Fall ist, nicht als Veräußerung von Vermögen oder eine einem Vermögensvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen gewesen war, (weil das Vermögen (Liegenschaft) in seiner Substanz der Liegenschaftseigentümerin erhalten geblieben war), war der LV-GmbH durch den Verzicht des Bw. als Optionsberechtigten ein wirtschaftlicher Vorteil erwachsen. Da der Optionsverzicht als eine in einem Unterlassen bestehende Leistung zu werten war, führte die Entgeltlichkeit dieser Leistung zur Feststellung von Einkünften "aus sonstigen Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988" in Höhe von S 1,650.000.

Gegen die Wertung des in Rede stehenden Gestaltungsrechts als Wirtschaftsgut sprach die Tatsache, dass Wirtschaftsgüter nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - der Begriff des Wirtschaftsgutes ist im Einkommensteuergesetz nicht definiert - alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art sind (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band I, 7. Auflage, Tz. 36 zu § 4, Seite 39, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Januar 1983, 82/13/0174). Nach Doralt, w.o., kann der steuerliche Begriff des Wirtschaftsgutes mit dem handelsrechtlichen Begriff "Vermögensgegenstand" gleichgesetzt werden. Dem nach liegt ein Vermögensgegenstand dann vor, wenn insbesondere das Merkmal der selbständigen Verkehrsfähigkeit gegeben ist. Da das Gestaltungsrecht des Bw. nicht übertragbar gewesen war, war es nicht als selbständiges Wirtschaftsgut zu bewerten.

Gegen die Möglichkeit der Ableitung einer Begründung für die vom Bw. vertretene Rechtsmeinung aus der in der Berufung zitierten Einzelerledigung des Bundesministeriums für

Finanzen vom 14. Dezember 1997 (richtigerweise 14. Februar 1997), SWK Heft 12 vom 20. April 1997, Seite 317, dieser nach a) die entgeltliche Aufgabe einer Einkunftsquelle, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt würden, gemäß den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshof vom 16. September 1986, 83/14/0123, und 10. Februar 1987, 86/14/0125, nicht diesen Einkünften zuzurechnen seien und b) die Ablöse eines nicht betrieblichen Mietrechts außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist – abgesehen vom Ausnahmefall eines Rentengeschäftes im Sinne des § 29 Z 1 EStG - nicht der Einkommensteuer unterliege, sprach, dass Sachverhaltselementen, aufgrund dieser die Aufgabe einer Einkunftsquelle gegen Entgelt festzustellen gewesen wäre, fehlten. Da die Option im Gegensatz zu Bestandverträgen, für die die "Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt" charakteristisch ist (§ 1090 ABGB), ein Gestaltungsrecht gewährt und auf den Abschluss des Vertrages gerichtet ist, wird der Spekulationstatbestand erst dann erfüllt sein, wenn der Bw. von dem in Rede stehenden Optionsrecht Gebrauch gemacht und das so erworbene Wirtschaftsgut (Liegenschaft) innerhalb der Spekulationsfrist veräußert hätte. Insofern vermochte der Erwerb der Option allein kein Spekulationsgeschäft zu begründen.

Obwohl der steuerliche Vertreter in der Berufung sowie in der mündlichen Verhandlung die Anwendung der von der belangten Behörde zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, 25. Mai 2000, ZI. 95/14/0029, 28. Januar 1997, 96/14/0012, zur Klärung der strittigen Rechtsfrage in der Berufung bestritten und Sachverhaltselemente genannt hatte, um die Unterschiedlichkeit der Sachverhalte, die den oben zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnissen zugrunde gelegen waren, im Vergleich zu dem Sachverhalt, der dem vom Bw. angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 zugrundegelegen war, aufzuzeigen und aus der Unterschiedlichkeit der Sachverhalte die Begründung für die Unanwendbarkeit der vom Finanzamt zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnisse zur Beantwortung der strittigen Rechtsfrage abzuleiten, vermochten die Ausführungen des steuerlich vertretenen Bw. in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht nicht das Fehlen des der Vorgangsweise des Bw. anhaftenden Leistungscharakters zu beweisen.

Da dem Begriff der "Leistung" im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1986, 86/14/0072, die Bedeutung beizumessen ist, die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Worte "Leistung" zu verbinden pflegt, war in diesem Sinn das Verhalten des Bw. insofern, als es darauf gerichtet war, der Vermieterin durch den Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechts gegen Entgelt einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, ohne die Liegenschaft in der Substanz und dem Umfang nach zu verändern, als Leistung zu bezeichnen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO abzuweisen.

Wien, 14. Januar 2004