



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KH, vertreten durch DrM, vom 14. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 16. Jänner 2002 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Beim Berufungswerber wurde vom 12. Juli 2001 bis 23. November 2001 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde folgendes festgestellt:

Sachverhalt:

Mit schriftlicher Zusage vom 19. April 1996 habe die Fa. N. GmbH dem Bw. die Option eingeräumt, die Alleinmietrechte an der von der Fa. N. GmbH gemieteten Realität (EZ 1570 und EZ 1617 KG L.) zu erlangen. Diese Zusage sei bis 28. Februar 1997 gültig gewesen und habe schriftlich angenommen werden müssen.

Eine schriftliche Annahme der Option sei nicht erfolgt.

Am 30. November 1996 habe sich der Berufungswerber unwiderruflich bereit erklärt, seine Mietrechte an die Fa. N. GmbH zurückzugeben, wenn

(a) diese ihre Rechte an die Fa. Q. AG oder eine von der Q. AG bestimmte Leasingfirma abtrete

(b) bzw. diese eine Abstandszahlung für das eingeräumte Mietrecht von 5.000.000,00 S bezahle.

Am 24. Juni 1997 habe die Fa. N. GmbH mitgeteilt, die Fa. Q. AG werde voraussichtlich Mitte September 1997 den Vertrag über die Ablöse des Bestandsvertrages unterschreiben und man werde deshalb die Optionsrücktrittserklärung vom 30. November 1996 in Anspruch nehmen.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 1997 habe die Fa. N. mitgeteilt, dass die Ablöseverträge von der Fa. Q. AG unterzeichnet worden seien und die Optionsrücktrittserklärung des Berufungswerbers angenommen werde.

Am 22. Oktober 1997 habe der Berufungswerber den Empfang von 5.000.000,00 S bestätigt. Eine Besteuerung sei bisher nicht erfolgt, weil der Verkauf des privaten Mietrechtes außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist getätigt worden sei und dies unter keine der sieben Einkunftsarten falle.

Feststellung:

Ein Mietrecht sei noch nicht begründet worden. Die Option sei ein Gestaltungsrecht, mit der man ein festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Gang bringen könne. Diese einseitige Erklärung sei nicht abgegeben worden. Mangels Erwerb eines Mietrechtes liege kein Spekulationsgeschäft vor. Es seien aber steuerpflichtige sonstige Einkünfte (Einkünfte aus Leistungen) gem. § 29 Z 3 EStG 1988 gegeben.

Nach der Rsp des VwGH könne jedes Verhalten, das darauf gerichtet sei, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung bezeichnet werden (VwGH vom 25.11.1986, 86/14/0072). Darunter fielen auch Unterlassungen und das Dulden fremder Aktivitäten.

Entscheidend sei, ob das Entgelt als Ersatz für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes in seiner Substanz geleistet werde oder nur den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit oder deren Beschränkung bei Erhaltung der Substanz ausgleichen solle.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei im entgeltlichen Verzicht eine Option auf ein Mietrecht anzunehmen, nicht der Ersatz für den Verlust eines Wirtschaftsgutes in seiner Substanz, weil diese ja erhalten bleibe. Gegeben sei der endgültige Verzicht auf eine bestimmte Nutzungsmöglichkeit (das Grundstück zu pachten), womit der Leistungsbegriff des § 29 Z 3 EStG 1988 erfüllt sei.

Es erfolge daher eine Zurechnung sonstiger Einkünfte in Höhe von 5.000.000,00 S im Jahr 1997.

2. Gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 16. Januar 2002 (zugestellt am 21. Januar 2002) wurde mit Schreiben vom 14. Februar 2002 (beim Finanzamt eingelangt am 15. Februar 2002) Berufung eingelegt:

Es werde der Berufungsantrag gestellt, die Einkommensteuer mit einem Betrag von 11.753,89 € (161.737,00 S) festzusetzen.

Bei der Option des Bw. handle es sich um ein immaterielles eigenständiges Wirtschaftsgut, das somit nicht steuerbar sei. Eine detaillierte Begründung werde bis 1. März 2002 beigebracht.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2002 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

Am 19. April 1996 sei dem Bw. das Optionsrecht auf das Alleinmietrecht an einer von der Firma N. GmbH gemieteten Liegenschaft eingeräumt worden. Der Zufluss im Jahr 1997 iHv. 5.000.000,00 S im Zusammenhang mit der Option für die Mietrechte des Bw. unterliege nicht der Einkommensteuer, da das zugrundeliegende Rechtsgeschäft keinen steuerbaren Vorgang iSd EStG 1988 darstelle.

Ein Optionsrecht sei ein vertragliches Recht, durch Abgabe einer (einseitigen) Willenserklärung einen Vertrag zustandezubringen. Dieses stelle einen Vorteil dar, der als Wirtschaftsgut angesehen werden könne.

Wirtschaftsgüter seien alle nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter und zwar nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände. Auch in Rz 528 der EStR 2000 werde das Optionsrecht als eigenständiges Wirtschaftsgut qualifiziert, welches zu aktivieren sei. Dies sei insbesondere dann eindeutig, wenn der Optionsberechtigte frei über das Optionsrecht verfügen könne (was beim angesprochenen Rechtsgeschäft der Fall gewesen sei). Erwerb des Optionsrechtes und Ausübung der Option seien getrennt zu beurteilen.

Unter die Vorschrift des § 29 Z 3 EStG 1988 fielen nur Einkünfte aus Tätigkeiten, die gelegentlich oder zufällig erfolgten. Beim Begriff Leistung sei vom Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens auszugehen, auch das Unterlassen und Dulden einer fremden Aktivität könnte eine Leistung darstellen. Die Veräußerung von Vermögensgegenständen zähle nicht zu den Leistungen des § 29 Z 3 EStG 1988. Da das Optionsrecht verkauft worden sei, liege nicht der Verzicht auf eine Nutzung, sondern die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes vor. Verwiesen werde dazu auch auf Quantschnigg, ESt-HB, Tz 19 zu § 29.

Der Zeitpunkt der Veräußerung des Optionsrechtes sei der 24. Juni 1997 gewesen. Bis zu diesem Zeitpunkt habe es zwischen der Firma N. GesmbH und dem Bw. keine übereinstimmende Willenserklärung über die Rückübertragung des Optionsrechtes gegeben.

Der Verkauf sei außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt, sodass auch keine Spekulationseinkünfte gem. § 30 EStG 1988 vorlägen.

3. Am 19. April 2002 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung wie folgt Stellung:

Strittig sei, ob der Verkauf eines Wirtschaftsgutes oder eine Leistung vorliege. Die in der Berufung behauptete freie Verfügbarkeit sei nicht gegeben (siehe Optionsvertrag, Pkt 7, Untervermietung: "Eine Untervermietung, sowie die entgeltliche oder unentgeltliche Abtretung der Rechte des Mieters aus diesem Mietvertrag ist nicht gestattet...."). Es liege daher kein Wirtschaftsgut vor, sondern eine Leistung (Verzicht auf eine Option).

4. Am 7. Juni 2002 wurde vom Berufungswerber eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung bei der Berufungsbehörde eingebracht (Auszug):

Mit Einräumung der Option sei ein Mietrecht nicht begründet worden, wie auch im Prüfungsbericht angeführt werde. Denn unter einer Option sei das Gestaltungsrecht zu verstehen, ein inhaltlich bereits festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Gang zu setzen.

Im Optionsvertrag seien auch weitere Bedingungen für das (zu erlangende) Mietverhältnis (für das "Schuldverhältnis, die Realität zu mieten") festgelegt worden (Mietzins, Verwendungszweck, Reparaturen usw.), die nur zur Anwendung hätten kommen können, wenn das Optionsrecht ausgeübt und das Objekt gemietet worden wäre (sämtliche unter Pkt. 2-11 geregelten Vereinbarungen würden nämlich nur das Mietverhältnis und nicht die Optionsvereinbarung betreffen). Da das Mietrecht nicht erworben worden sei, müsse auch Pkt 7 des Vertrages für die Beurteilung der freien Verfügbarkeit der Option als gegenstandslos betrachtet werden.

Zudem habe sich der Berufungswerber in der Rücktrittserklärung vom 30. November 1996 nur dann unwiderruflich bereit erklärt, sein Optionsrecht zurückzugeben, wenn die Fa. N. ihre Rechte aus dem zwischen ihr und der Fa. K. GmbH bestehenden Mietverhältnis an die Fa. Q. AG oder eine von dieser bestimmten Leasingfirma abtrete. Da das Optionsrecht nicht ausgeübt worden sei, liege auch kein Verzicht auf eine bestimmte Nutzungsmöglichkeit vor. Die Option auf eine Grundstückspacht könne nicht als bestehende Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks gesehen werden. Diese setze vielmehr ein bestehendes Recht auf Nutzung voraus (zB Mietrecht). Durch eine Option werde nur ein Gestaltungsrecht eingeräumt, das bei vereinbarter Ausübung ein Schuldverhältnis begründe.

5. Am 3. Juli 2002 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt:

a. Die Berufungsbehörde versandte am 7. August 2002 folgenden Vorhalt an den Steuerpflichtigen:

Ihre Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Am 5. August 2002 wurde eine Besprechung mit ihrer steuerlichen Vertretung abgehalten. Seitens der Berufungsbehörde wird geprüft, ob der Ablösebetrag zur Gänze auf die von ihnen angeführte Veräußerung eines Wirtschaftsgutes entfällt, oder ein Teil dieser Summe als Ablöse für den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit angesehen werden muss. Weiters verblieben nach der oberwähnten Besprechung nachstehend angeführte Fragen zur Klärung:

(1) Unverständlich ist der gesamte wirtschaftliche Hintergrund des Optionsgeschäftes, es wird daher ersucht diesen ausführlich zu erläutern. Lt. den erhaltenen Auskünften erwarben sie 1996 eine Option (zum Zeitpunkt siehe Frage 2), die bereits 1997 wieder um 5.000.000,00 S „verkauft“ wurde. Aus welchen Gründen erhielten sie die Option auf das Mietrecht, welche geschäftlichen Transaktionen auf dem Grundstück waren ihrerseits geplant? Welche Gegenleistung erhielt die Firma N. GesmbH für die Einräumung dieser Option? Welchen Wert hatte das Optionsrecht im Zeitpunkt, in dem es auf sie übertragen wurde? Weshalb stieg dieser Wert bis ins Jahr 1997 auf 5.000.000,00 S an oder war das Optionsrecht schon im Zeitpunkt der Übertragung auf sie annähernd so viel wert? Inwieweit haben sie Nahebeziehungen zu den Firmen K. GmbH (vermietete an Fa. N. GmbH) bzw. N. GmbH (Gesellschafter, stiller Gesellschafter, Geschäftsführer, sonstige Beziehungen)? Resultierte die Übertragung des Optionsrechtes aus derartigen Nahebeziehungen? Wenn nein, wurde die Option an einen Fremden unentgeltlich übertragen?

(2) Lt. ihrer Aussage wurde die Option am 19. April 1996 auf sie übertragen. Im Optionsvertrag ist jedoch in Pkt 19 die Klausel enthalten, dass die Option als angenommen gilt, wenn sie mit eingeschriebenem Brief innerhalb der Optionsfrist („... Mit dieser Option bleibt die Fa. N. GmbH bis einschließlich 28. Februar 1997 im Wort“) angenommen wird. Die Option wäre demgemäss erst mit dem Zugang eines entsprechenden eingeschriebenen Briefes entstanden und nicht am 19. April 1996. Ein derartiger Brief ist aber offenbar niemals zugegangen. Auch im Optionsrücktrittsvertrag ist unter Punkt 3 – Option – angeführt, die Vertragsbedingungen für die Option seien im Optionsvertrag vom 19. April 1996 festgelegt worden, womit nur Punkt 19 des Optionsvertrages gemeint sein kann, weil nur dieser Bedingungen für das Optionsrecht festlegt (Punkt 3 enthält nur einen Hinweis auf die Option, aber keine Bedingungen).

(3) Im Optionsrücktrittsvertrag vom 30. November 1996 ist im Punkt 4 davon die Rede, dass der Bw. bereit sei die „Mietrechte“ zurückzugeben“. Des weiteren wird von einer Abstandszahlung für das „eingräumte Mietrecht“ gesprochen, unter Bezugnahme auf die

Abtretung der Mietrechte der Fa. N. GmbH (hier können es in jedem Fall nur Mietrechte sein) an die Q. AG oder eine von ihr bestimmte Leasingfirma. Sind die Mietrechte zum Zeitpunkt 30. November 1996 schon an den Bw. übertragen worden?

(4) Wie errechnet sich die Ablösesumme von 5.000.000,00 S? Gab es hier Gespräche bzw. Berechnungen (Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs)?

Weshalb wurde der Ablösebetrag nicht der Umsatzsteuer unterzogen (Verweis auf SWK 1994, A 361 – Entgelt für eine erbrachte Leistung, nämlich den Verzicht auf die Ansprüche aus der Optionsvereinbarung)?

b. Befragung des Herrn Ing. N. am 22. August 2002 (als Zeuge):

(1) Frage: Der Bw. hat mit der Fa. K. GmbH bzw. N. GmbH nichts zu tun? Antwort: Nein.

(2) Frage: Schildern sie ganz allgemein, wie es zur Optionseinräumung kam.

Antwort: Ich habe von der Fa. K. GmbH das Grundstück angemietet und es war ein bisschen eine verzwickte Lage: Die Q. AG – so wusste man - wird das Grundstück über kurz oder lang ankaufen und sich dort ausweiten (weil die Q. AG im ganzen Industriegebiet schon tätig war). Wir sind kein Immobiliengeschäft, wir „entwickeln“ Immobilien. Es hat daher ein herantasten an die Q. AG gegeben, der Firma ging es aber zu der Zeit nicht so gut, sie sagten, in den nächsten Jahren brauchen sie nichts. Das Grundstück (ein schmaler Streifen) wäre schwierig zu verwerten gewesen, daher wurden anderwärtige Überlegungen angestellt, das Grundstück zu vermarkten. Wir wollten das Grundstück einer Verwertung zuführen und zwar einer mittelfristigen Verwertung, weil man nicht genau gewusst hat, was passiert weiter. Dann kam der Bw. und sagte, er suche einen Standort in Linz (er hatte ein paar Optionen). Er hat andere Möglichkeiten geprüft, die besser (von der Lage oder vom Geschäft) gepasst hätten. Er sagte dann, wenn das mit anderen Grundstücken nichts wird, kann er sich das mit dem bezeichneten Grundstück vorstellen. Das war kein schlechtes Geschäft, weil der Unterschied zum an die Fa. K. GmbH bezahlten Mietzins eine interessante Spanne übriggelassen hätte. Das waren rd. 210.000 S im Jahr.

(3) Frage: Hat man über den Wert der Option zu diesem Zeitpunkt geredet?

Antwort: Ich war froh, dass mir zu diesem Zeitpunkt dort wer einsteigt, weil das Grundstück schwer vermittelbar gewesen wäre. Der Wert der Option war kein Diskussionspunkt.

(4) Frage: Wie war die weitere Entwicklung?

Antwort: Eines Tages erfolgte ein Anruf von der Q. AG – sie wolle ein Logistikzentrum bauen (sollte offenbar zuerst in Deutschland gebaut werden, was sich zerschlagen hat). Jetzt bin ich dagestanden und es ist das eingetreten, warum ich das Mietrecht ursprünglich erworben

habe. Das hat eine Dynamik bekommen und wir sind ganz kurzfristig in Vertragsverhandlungen eingetreten. Die Verhandlungen haben auch die Fa. K. GmbH miteingeschlossen, weil sie mit meinem Teil nicht auskamen. Außerdem war die Fa. K. GmbH der Hauptbestandnehmer, ich war hier nur der „Beifahrer“. Die Fa. K. GmbH wollte dort ein Werk für Stahlverarbeitung machen, hatte schon die Investitionsplanungen gemacht, wollte zuerst gar nicht verkaufen und hat für die Abtretung der Rechte dort aus meiner Sicht einen extrem hohen Preis verlangt, den die Q. AG zu zahlen bereit war. Parallel zur Firma K. GmbH wurde mit mir verhandelt und sie waren bereit auch mir für die Rücklegung der Bestandsrechte gegenüber der Fa. K. GmbH 10.000.000,00 S zu zahlen. Daher hatte ich eine Verpflichtung (Bw.) und ein Anbot von der Q. AG. Ich hatte die Wahl ca. 210.000,00 S pro Jahr zu erhalten oder 10.000.000,00 S und ich hätte mit der Liegenschaft nichts mehr zu tun, was für mich ungleich reizvoller war. Daher ging ich zum Bw. und sagte, ich möchte aus dem Vertrag aussteigen – unter welchen Konditionen komme ich aus dem Vertrag. Der Bw. wusste, warum ich aussteigen wollte, endverhandelt haben wir vereinbart, er erhält 5.000.000,00 S und mir blieben 5.000.000,00 S aus meinem Rücktrittsrecht gegenüber der Fa. K. GmbH und der Firma Q. AG. Das war keine leichte Entscheidung für mich, aber gut überlegt. 210.000,00 S im Jahr zu verdienen entspräche gegenüber dem verbleibenden Betrag einer Verzinsung von 4%.

(5) Frage: Im Optionsvertrag vom 19. April 1996 steht, die Fa. N. GmbH bleibt bis zum 28. Februar 1997 im Wort, die Option gilt als angenommen, wenn diese mit eingeschriebenem Brief innerhalb der Optionsfrist angenommen wird. Ist die Option so angenommen worden, wie das im Vertrag steht?

Antwort: Die Frist lief am 28. Februar 1997 aus. Bevor die Option gezogen wurde, ist über die Auflösung des Optionsrechtes (Herbst 1996) verhandelt worden. Die Fa. N. GmbH machte mit dem Bw. einen Optionsvertrag (vom 19. April 1996) und der Bw. hätte jederzeit bis zum 28. Februar 1997 in die Option einsteigen können. Ein eingeschriebener Brief wurde innerhalb der Frist nicht an die Fa. N. GmbH abgesandt. Ich konnte aber mit niemand anderem verhandeln, weil ich in dem Vertrag vom 19. April 1996 eine Verpflichtung eingegangen bin. Aus meiner Sicht hatte er die Option aufgrund des Vertrages, er hatte sie aber noch nicht gezogen, weil er die Frist nicht erreicht hatte.

(6) Frage: Wofür ist der Mietzins?

Antwort: Die Miete wäre erst zu zahlen gewesen, wenn die Option gezogen und ein Mietvertrag errichtet worden wäre.

Frage: Für die Einräumung der Option haben sie nichts erhalten?

Antwort: Das ist aber immer wieder so, dass man Zeit einräumt für Entscheidungen.

Frage: Die Option hatte ja einen gewissen Wert, durch die Aussicht auf künftige Geschäfte mit der Q. AG?

Antwort: Einen Wert hatte sie, für mich stand aber zu diesem Zeitpunkt die Verwertung im Vordergrund. Außerdem ist der Wert einer Option etwas fiktives, der Wert ist für einen mehr für einen anderen geringer. Durch die Q. AG hat die Option erst einen effektiven Wert erhalten.

(7) Frage: Im Optionsrücktrittsvertrag steht Mietrechte werden zurückgegeben?

Antwort: Das kommt daher, dass ich kein Jurist bin. Das ist unklar ausgedrückt und müsste heißen, dass er von der Option auf das Mietrecht zurücktritt.

Frage: Die Zahlung ist eigentlich dafür, dass er die Option nicht ausübt? Antwort: Er hatte das Optionsrecht in Händen und ich habe darüber verhandelt, dass er dieses Optionsrecht wieder zurückzieht.

Frage: Dafür dass er die Option nicht zieht? Antwort: Ja, genau.

(8) Frage: Wie kam die Ablösesumme zustande?

Antwort: Es gibt einen überschlägigen Wert. Wenn man sagt, für ein Mietrecht erhalte ich am Markt 8% und ich hätte den Ertrag aus den zukünftigen Erträgen (rd. 210.000,00 S), so hätte das einem Zinsertrag auf ein Kapital von rd. 3.000.000,00 S entsprochen. Mir flossen rd. 5.000.000,00 S zu und aus dieser Sicht war das für mich immer noch ein sehr sehr gutes Geschäft. Das Geschäft wäre ohne Optionsvertrag ohne Zweifel besser gewesen.

(9) Frage: Warum dauerte es so lange bis der Optionsrücktritt angenommen wurde? Antwort: Es waren bei diesem Geschäft lange Verhandlungen nötig, insbesondere die Q. AG benötigte längere Zeit bis zum Abschluss.

c. Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 4. September 2002:

(1) Wirtschaftlicher Hintergrund des Optionsgeschäftes:

Der Bw. habe im Jahr 1996 beabsichtigt, für die Firma E+R KG einen geeigneten Unternehmensstandort bzw. ein Mietobjekt für einen weiteren Standort zu finden. Als eines von mehreren Objekten sei auch das Mietobjekt in Betracht gekommen, über welches am 19. April 1996 der gegenständliche Optionsvertrag abgeschlossen worden sei. Aufgrund von anderen Verhandlungen über in Frage kommende Mietobjekte habe sich der Bw. durch den Optionsvertrag das betreffende Mietobjekt absichern wollen. Für die Einräumung dieser Option habe die Firma N. GmbH keine Gegenleistung erhalten. Im Zeitpunkt der Einräumung des Optionsrechtes habe dieses keinen Wert gehabt.

Die von der Firma N. GmbH geleistete Zahlung für den Verzicht auf die Ausübung der Option in Höhe von 5.000.000,00 S sei wie folgt zu begründen: Bevor noch der Bw. Interesse an dem Mietobjekt bekundet habe, sei die N. GmbH bemüht gewesen, das Mietobjekt auf die (benachbarte) Q. AG zu überbinden, die ihrerseits kein Interesse gehabt habe.

Nach der Einräumung des Optionsrechtes über das gegenständliche Mietobjekt an den Bw. sei nunmehr die Q. AG an die N. GmbH herangetreten und habe dieser für die Ablöse des aufgrund des Mietvertrages zwischen der K. GmbH und der N. GmbH bestehenden Mietrechtes der N. GmbH 10.000.000,00 S angeboten. Hintergrund für den Sinneswandel der Q. AG und für die hohe Abstandszahlung für das Mietrecht sei gewesen, dass innerhalb der Q. AG ein Vorstandswechsel eingetreten sei und nunmehr dieses Mietobjekt als europaweites Logistikzentrum ihres Betriebes benötigt worden sei. Aufgrund der Bereitschaft der Q. AG, für den Verzicht der N. GmbH auf ihr Mietrecht eine derartig hohe Abstandszahlung zu leisten, habe sich die N. GmbH ihrerseits damit einverstanden erklärt, bei Verzicht des Bw. auf sein Optionsrecht ein Entgelt von 5.000.000,00 S zu bezahlen.

Hinzuweisen sei insbesondere darauf, dass im Jahr 1996 zwischen dem Bw., der K. GmbH sowie der N. GmbH keine wie immer gearteten Gesellschafterbeziehungen oder sonstige Nahebeziehungen (stiller Gesellschafter, Geschäftsführer) bestanden hätten. Lediglich zwischen der N.- Gruppe und der E+R KG, deren persönlich haftender Gesellschafter der Bw. sei, hätten bereits seit Jahren Geschäftsbeziehungen bestanden.

(2) Optionsvertrag:

Der Optionsvertrag zwischen der Fa. N. GmbH und dem Bw. sei am 19. April 1996 zustandegekommen. Die in Pkt. 19 des Optionsvertrages enthaltene Klausel sei – sowohl aus dem Vertragskontext als auch nach dem übereinstimmenden Willen der beiden Vertragsparteien – dahingehend zu verstehen, dass der Bw. mittels eingeschriebenem Brief innerhalb der Optionsfrist (bis 28. Februar 1997) das in der gegenständlichen Vereinbarung näher geregelte Mietverhältnis (Punkte 4-18) mit der Fa. N. GmbH in Gang setzen könne. Eine anderweitige Auslegung des Vertragspunktes dahingehend, dass mit der unter Pkt 19 beschriebenen Handlung erst die Optionsvereinbarung angenommen werden würde (die Vereinbarung vom 19. April 1996 sei dann lediglich als Anbot zu werten, was aber aufgrund der Unterschriftsleistung beider Parteien keinen Sinn mache), würde zur Folge haben, dass im Vertragswerk keine Regelung für die Ausübung der Option vorgesehen wäre. Das Kernstück einer Optionsvereinbarung, eine Vereinbarung über das einseitige Gestaltungsrecht, mit dem das Schuldverhältnis in Gang gesetzt werde, würde dann fehlen.

Aus der Natur einer Optionsvereinbarung ergebe sich aber gerade, dass mit der Einräumung einer Option einer Vertragspartei ein Gestaltungsrecht eingeräumt werde, ein inhaltlich bereits

festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Gang zu setzen. In diesem Sinne sei auch der Vertragspunkt 19 des Optionsvertrages zu verstehen. In der Vereinbarung selbst habe man unter den Vertragspunkten 4-18 ausschließlich die Bedingungen für das der Option zugrunde gelegte Schuldverhältnis, nämlich das Mietverhältnis über ein bestimmtes Mietobjekt, festgelegt. Die Vertragspunkte 4-18 beträfen somit nicht die Optionsvereinbarung selbst, sondern vielmehr das potentielle Mietverhältnis. Der Punkt 19 beinhalte explizit die Regelung, in welcher Art der Bw. sein ihm durch die Optionsvereinbarung eingeräumtes Gestaltungsrecht auszuüben habe, um das Mietverhältnis in Gang zu setzen – nämlich durch Übersendung eines eingeschriebenen Briefes innerhalb einer bestimmten Frist.

Die Optionsvereinbarung selbst sei von beiden Parteien am 19. April 1996 unterfertigt worden und an diesem Tag vereinbarungsgemäß zustande gekommen.

Seitens des Bw. sei die Option nie ausgeübt worden. Wenn nun in Pkt 3 der Optionsrücktrittserklärung vom 30. November 1996 festgehalten werde, dass die Vertragsbedingungen für diese Option im Optionsvertrag vom 19. April 1996 festgehalten worden seien, so sei dies nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien so auszulegen, dass die Punkte 1-3 der Vereinbarung vom 19. April 1996 die Optionsvereinbarung betreffen würden, während die Punkte 4-19 der Vereinbarung das der Option zugrundegelegte Schuldverhältnis – Mietverhältnis über ein bestimmtes Mietobjekt umfassten.

(3) Erwerb der Mietrechte:

Weder zum Zeitpunkt 30. November 1996 (Zeitpunkt der Optionsrücktrittserklärung) noch zu einem anderen Zeitpunkt habe der Bw. sein ihm durch die Option eingeräumtes Gestaltungsrecht ausgeübt. Er habe somit die Mietrechte an dem gegenständlichen Mietobjekt nie erworben.

(4) Ablösesumme von 5.000.000,00 S:

Die Höhe der Ablösesumme ergebe sich daraus, dass es (vgl. Pkt 1) seitens der Q. AG ein Angebot auf Ablösung der bestehenden Mietrechte der N. GmbH an besagtem Mietobjekt gegeben habe. Es sei somit im Interesse der N. GmbH gelegen, dass der Bw. von seinem ihm aufgrund der Optionsvereinbarung vom 19. April 1996 zukommenden Gestaltungsrecht nicht Gebrauch nehme. Der Verzicht auf die Ausübung der Optionserklärung sei in Anbetracht der Höhe der Ablösesumme durch die Q. AG der Firma N. GmbH offensichtlich 5.000.000,00 S wert gewesen, weil danach noch immer ein erheblicher außerordentlicher Gewinn für die N. GmbH verblieben sei.

Über die Verhandlungen hinsichtlich der Ablösesumme für den Bw. gebe es keinen Schriftverkehr.

(5) Umsatzsteuer: Nachdem der Bw. als Privatperson die Optionsvereinbarung abgeschlossen bzw. die Optionsrücktrittsvereinbarung abgegeben habe, sei bei ihm hinsichtlich des Verzichtes keine Unternehmereigenschaft vorgelegen. Insbesondere fehle es an der für die Unternehmereigenschaft geforderten Nachhaltigkeit. Zum einen sei ein derartiger Verzicht auf Optionsausübung seitens des Bw. einmalig durchgeführt worden, zum anderen könne aus den objektiven Umständen nicht auf eine Wiederholungsabsicht geschlossen werden. Weiters werde durch diesen einmaligen Vertragsabschluss kein Dauerzustand zwecks Einnahmenerzielung geschaffen. Darüber hinaus könne in der einmaligen Ausübung einer Verzichtserklärung nicht auf eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd des UStG 1994 geschlossen werden. Mangels Vorliegen der Unternehmereigenschaft sei die Verzichtserklärung als nicht steuerbarer Vorgang behandelt worden.

Zur Untermauerung der schriftlichen Aussagen beantrage man die Befragung des Bw., des Ing. N. und eines Vertreters der Q. AG, welcher über den damaligen Geschäftsvorgang Kenntnis habe.

d. Die Zentrale der Q. AG teilte mit Schreiben vom 18. September 2002 mit (Auszug):

Nach unseren Unterlagen hat das von uns beauftragte Immobilienbüro erstmals am 9. Mai 1996 mit Herrn Ing. N. Kontakt wegen der geplanten Errichtung des Zentrallagers aufgenommen. Betreffend die Konkretisierung der Ablösesumme für das Bestandsrecht (10.000.000,00 S) liegt ein Optionsvertrag vor (Beilage 2), der am 30. September 1996 von Herrn Ing. N. unterfertigt wurde, wobei die Gültigkeit bis zum 30. November 1996 verlängert wurde (Beilage 3). Ab dem 30. September 1996 war somit der Betrag von 10.000.000,00 S als fixiert anzusehen.

e. Aktenvermerk vom 19. September 2002 - Telefonat mit Mag. H. von der Q. AG:

Mag. H. teilt zu den übersandten Unterlagen folgendes mit: Die Option auf das Baurecht wurde am 30. November 1996 gezogen. Weiters wurde mit dem Eigentümer des Baurechtes eine Vereinbarung über die Ablöse des Mietrechtes unterfertigt. Die Ablöse an die Fa. N. wurde dafür bezahlt, dass diese das Grundstück verlassen hat (unter Mitnahme einer Halle und sonstiger Räumung des Grundstücks). Von einer Option des Bw. war der Fa. Q. AG gar nichts bekannt. Erst zwei Jahre nach diesen Ereignissen wurde das geplante Zentrallager gebaut.

In dem von der Q. AG übermittelten Schreiben vom 16. Dezember 1996 (Auszug) ist angeführt, dass diese aufgrund des unterfertigten Gegenbriefes vom 29. November bzw. 5. Dezember 1996 betreffend Kauf der Option vom 1. Oktober 1996 (Erwerb diverser Baurechte) ... verpflichtet ist, eine Bankgarantie über 10.000.000,00 S bis 15. November 1997 zu erbringen. Weiters wird folgendes dargelegt:

"Wir überweisen innerhalb von acht Tagen nach Einlangen ihrer eingeschriebenen schriftlichen Aufforderung, unter Verzicht auf jede Einrede, ohne dass wir das (der Garantie) zugrundeliegende Rechtsverhältnis noch weiter prüfen, bis zu einem Höchstbetrag von 10.000.000,00 S. Die Garantie erlischt .. spätestens am 15. November 1997".

f. Aktenvermerk vom 20. September 2002

Telefonat mit Mag. H. von der Q. AG:

Im Zusammenhang mit der Auflösungsvereinbarung vom 15. September 1997 zwischen der N. GmbH und der Q. GmbH wird folgendes erläutert: Die Option vom November 1996 (angenommen am 30. November 1996) habe die Erlangung des Baurechtes bewirkt, sie habe aber nicht automatisch zum Übergang des Eigentums geführt. Sie habe nur bewirkt, dass man ein Baurecht ausüben konnte, sofern die Bedingungen der Option eingehalten wurden. Für die weiteren Schritte habe man auch die interne Genehmigung gebraucht. Die Abwicklung habe ca. ein Jahr gedauert. Dann habe man mit der Fa. K. GmbH den Kaufvertrag abgeschlossen und gleichzeitig die Ablösung des Mietvertrages vertragsmäßig geregelt, weil man auch eine Rechnung für die Umsatzsteuer gebraucht habe.

Die Q. AG hätte ihr Baurecht ab dem 30. November 1996 jederzeit durchsetzen können, auch eine Weigerung der Fa. N. GmbH hätte hier nichts genützt.

Da die Fa. N. GmbH im Zwischenzeitraum – dh. vom Abschluss der Option bis zur Zahlung – besichert sein wollte, habe die Q. AG schon zu diesem Zeitpunkt eine Garantie über 10.000.000,00 S abgegeben. Seit 16. November 1996 habe somit eine Zahlungsgarantie über den Kaufpreis bestanden, die spätestens mit 15. November 1997 erlöschen sollte. Der Betrag sei treuhändig deponiert worden.

g. Am 20. September 2002 wurde dem Bw. nachstehender Vorhalt übermittelt:

Nach den nunmehr von der Q. AG vorgelegten Unterlagen ziehe die Berufungsbehörde folgende Schlüsse: Bereit mit 30. November 1996 habe die Q. AG eine mit der Fa. K. GmbH und der Fa. N. GmbH vereinbarte Option auf ein Baurecht auf den streitgegenständlichen Liegenschaften gezogen. Des weiteren habe die Fa. N. GmbH bereits am 16. November 1996 eine Garantie über 10.000.000,00 S erhalten, wobei nach dem Schreiben der Bank dieser Betrag jederzeit von der Fa. N. GmbH hätte angefordert werden können (ohne weitere Prüfung der vertraglichen Situation). Zur gleichen Zeit sei die Optionsrücktrittserklärung des Bw erfolgt.

Die Q. AG sei daher ab 30. November 1996 – mit Zustimmung der Fa. N. GmbH – berechtigt gewesen, ein Baurecht auf den genannten Liegenschaften auszuüben und sowohl die Fa. N. GmbH, als auch den Bw. von der Nutzung des Grundstücks auszuschließen. Die

nachfolgenden Vorgänge (zB die im Jahr 1997 erfolgte Ablösevereinbarung mit der Fa. N. GmbH) seien nur mehr Ausfluss der Konkretisierung der laut Optionsvertrag vom 30. September 1996 "abzuarbeitenden" Vertragspunkte gewesen. Wirtschaftlich betrachtet käme der im gegenständlichen Fall zu beurteilende „Optionsverkauf“ damit bereits am 30. November 1996 (also mit der Optionsrücktrittserklärung) zustande, da bereits zu diesem Zeitpunkt der Eintritt der Q. AG festgestanden und andererseits mit der Optionsrücktrittserklärung eine bindende "Verkaufsofferte" gelegt worden sei, welche die Fa. N. GmbH nur mehr habe annehmen müssen. "Bindende Verkaufsangebote" seien der Übertragung wirtschaftlichen Eigentums gleichzuhalten. Es liege somit ein Sachverhalt vor, der das Verkaufsgeschäft für beide Teile vorweggenommen habe. In diesem Fall wäre ein Spekulationsgeschäft gegeben (Ankauf 4/96, Verkauf 11/96), da der Kaufpreis erst 1997 bezahlt worden sei, wäre die Versteuerung 1997 vorzunehmen.

Der Bw. werde daher eingeladen, bis zum 30. September 2002 die Veräußerungskosten bezüglich des Spekulationsgeschäftes mitzuteilen. Würden diese nicht mitgeteilt, müssten sie mit einem Wert von 30.000 S geschätzt werden. Der Bw. werde weiters eingeladen, zur Sachverhaltsdarstellung der Berufungsbehörde bis zum obgenannten Termin Stellung zu nehmen.

Es sei geplant die Berufung in einem der nächsten Senate zu erledigen.

h. Der Vorhalt wurde mit Schreiben vom 30. September 2002 wie folgt beantwortet:

(1) Im Schreiben vom 20. September 2002 werde unter anderem dargelegt, dass die Berufungsbehörde aufgrund diverser Schreiben und Verträge und zweier Telefonate mit Mag. H. den Schluss gezogen habe, dass bereits mit 30. November 1996 die Q. AG eine mit der K. GmbH und der N. GmbH vereinbarte Option auf ein Baurecht auf den gegenständlichen Liegenschaften gezogen haben soll. Weiters würde sich aus den Unterlagen ergeben, dass die N. GmbH bereits am 16. November 1996 eine Garantie über 10.000.000,00 S erhalten habe. Zu dem Schluss, dass die Q. AG mit 30. November 1996 die vereinbarte Option gezogen bzw. eine Garantie abgegeben habe, könne der Bw. keine Auskünfte erteilen, da ihm diese Informationen bislang nicht bekannt gewesen seien. Vielmehr sei der Bw. seitens der N. GmbH (im Juni bzw. Oktober 1997) anlässlich der geführten Korrespondenz darüber informiert worden, dass erst im September 1997 ein entsprechender Ablösevertrag mit der K. GmbH sowie der Kaufvertrag über die besagten Baurechte unterzeichnet worden sei.

Aufgrund der von der Berufungsbehörde getroffenen Annahmen gehe diese in weiterer Folge davon aus, dass die Q. AG bereits ab 30. November 1996 berechtigt gewesen sei, ein Baurecht auf den genannten Liegenschaften auszuüben und sowohl die N. GmbH als auch den Bw. von der Nutzung des Grundstückes auszuschließen. Weiters schließe die

Berufungsbehörde, dass somit der im gegenständlichen Fall zu beurteilende Optionsverkauf (zwischen dem Bw. und der N. GmbH) wirtschaftlich betrachtet bereits am 30. November 1996 (also mit der Optionsrücktrittserklärung) zustande gekommen sei, da bereits zu diesem Zeitpunkt der Eintritt der Q. AG festgestanden und andererseits mit der Optionsrücktrittserklärung eine bindende Verkaufsofferte gelegt worden sei, welche die N. GmbH nur mehr hätte annehmen müssen. Bindende Verkaufsangebote seien aber nach der Berufungsbehörde der Übertragung von wirtschaftlichem Eigentum gleichzuhalten, sodass somit ein Sachverhalt vorliege, der das Verkaufsgeschäft für beide Teile vorweggenommen habe. Dies habe nach Ansicht der Berufungsbehörde zur Folge, dass ein Spekulationsgeschäft auf Seite des Bw. vorliegen würde.

(2) Eintrittszeitpunkt der Q. AG, Ausschluss vom Nutzungsrecht:

Nach Ansicht des Bw. ergebe sich aus dem von der Q. AG am 30. November 1996 angenommenen Optionsvertrag, dass der Q. AG oder einer namhaft zu machenden Leasinggesellschaft die Option eingeräumt werde, die Baurechte an den gegenständlichen Liegenschaften zu erwerben. Dies bedeute jedoch nichts anderes, als dass mit der Annahme der Option durch die Q. AG lediglich das Recht auf Abschluss eines Kaufvertrages durch die Q. AG selbst oder einen Dritten über die Baurechte zu den in der Option festgelegten Bedingungen begründet worden sei. Die Annahme der Option habe aber nicht die Auswirkung gehabt, dass bereits der Kaufvertrag über das Baurecht zustande gekommen sei. Mit Annahme der Option sei lediglich ein Vorvertrag über den Kauf von Bestandrechten an den gegenständlichen Liegenschaften bewirkt worden.

Dass der Optionsvertrag nur in diesem Sinne verstanden werden könne, ergebe sich insbesondere daraus, dass der im September 1997 abgeschlossene Kaufvertrag über die Baurechte zwischen der K. GmbH und der Leasingfirma und die Ablösevereinbarung zwischen der Leasingfirma und der N. GmbH (und nicht mit der Q. AG) erfolgt sei. Hätte hingegen die Q. AG bereits mit der Annahme der Option das Baurecht erworben, so hätte zwischenzeitig ein entsprechender Kaufvertrag zwischen der Q. AG und der Leasingfirma auf Übertragung der Baurechte vereinbart werden müssen. Ein solcher sei jedoch nicht erfolgt. Wenn nun Mag. H. von der Q. AG angegeben habe, dass mit der im November 1996 angenommenen Option die Q. AG bereits das Baurecht erlangt habe, sodass sie dieses jederzeit hätte durchsetzen können, sei dem entgegenzuhalten, dass diese Aussage schlichtweg nicht dem Vertragsinhalt entspreche und eine rechtlich unrichtige Würdigung des Vertragsinhaltes darstelle.

Nach Pkt 3 der Optionsvereinbarung sei die Q. AG bzw. eine von ihr namhaft zu machende Leasinggesellschaft bei Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrages und einer Auflösungsvereinbarung mit der N. GmbH erst frühestens ab dem 1. Oktober 1997 berechtigt,

das Baurecht auf den genannten Liegenschaften auszuüben und erst frühestens zu diesem Zeitpunkt hätte sie auch die N. GmbH von der Nutzung des Grundstückes ausschließen können. Dass dieses Ausschlussrecht nicht auch schon zu einem früheren Zeitpunkt bestanden habe, ergebe sich im übrigen auch aus der Auflösungsvereinbarung vom 15. September 1997 zwischen der N. GmbH und der Leasingfirma, wonach der optionsgegenständliche Kaufvertrag erst am 15. September 1997 abgeschlossen worden sei und die N. GmbH bis längstens 31. August 1997 ihre Mietrechte an der gegenständlichen Liegenschaft aufzugeben gehabt hätte. Die Q. AG bzw. die Leasingfirma als spätere Käuferin der Baurechte sei somit nicht bereits mit der „Ziehung“ der Option am 30. November 1996 zum Ausschluss der N. GmbH von der Nutzung berechtigt gewesen, sondern frühestens mit dem 1. Oktober 1997. Dieses Ausschlussrecht habe vielmehr den Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrages und einer Auflösungsvereinbarung vorausgesetzt, die wiederum am 15. September 1997 abgeschlossen worden seien.

So wenig, wie die Q. AG die N. GmbH zum 30. November 1996 von der Nutzung des Grundstückes habe ausschließen können, so wenig hätte sie durch den Optionsvertrag das Recht gehabt, zu diesem Zeitpunkt den Bw. aus den oben erwähnten Gründen von einer Nutzung des Grundstückes auszuschließen, die er ferner zu jenem Zeitpunkt gar nicht gehabt habe. Der Bw. habe lediglich aus einem Optionsvertrag mit der N. GmbH das Recht auf Abschluss eines Mietvertrages über die gegenständliche Liegenschaft gehabt. Dieses Recht bleibe auch durch die Optionsvereinbarung zwischen der WM GmbH, der K. GmbH, der N. GmbH und der Q. AG unberührt.

(3) Wirtschaftliche Betrachtungsweise /bindendes Verkaufsoffert:

Auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei der gegenständlich zu beurteilende Vertrag nicht mit der Optionsrücktrittserklärung der N. GmbH vom 30. November 1996 zustande gekommen. Richtig sei zwar, dass bei Spekulationsgeschäften für den Zeitpunkt des Veräußerungsvorganges der Zeitpunkt des Kaufvertrages dann nicht maßgebend sei, wenn durch die Vertragsparteien schon vorher ein Tatbestand verwirklicht worden sei, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnehme, jedoch setze dies voraus, dass zumindest das wirtschaftliche Eigentum übertragen werde.

Hierzu bedürfe es nach der Rechtsprechung des VwGH einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 20. November 1997, 96/15/0256). Werde hingegen nur das zivilrechtliche Eigentum vereinbarungsgemäß übertragen und bleibe das wirtschaftliche Eigentum beim (bisherigen) zivilrechtlichen Eigentümer zurück, löse erst die spätere Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums einen Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang

aus (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 30, Tz 23/1, mit Hinweis auf eine Entscheidung der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3. September 1997, 95/129/09).

Mit der gegenständlichen Optionsrücktrittserklärung des Bw. vom 30. November 1996 sei jedoch weder irgendein zivilrechtliches, noch wirtschaftliches Eigentum an die N. GmbH übertragen worden. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass die Rücktrittserklärung nur unter einer aufschiebenden Bedingung abgegeben worden sei (vgl. Punkt 4 der Rücktrittserklärung). Die Bedingung für die Rückgabe des Optionsrechtes sei jene gewesen, dass die N. GmbH ihre Rechte aus ihrem bestehenden Mietverhältnis entweder an die Q. AG oder an eine von der Q. AG bestimmte Leasingfirma abtrete. Diese Bedingung sei jedoch erst mit der Auflösungsvereinbarung vom 15. September 1997 zwischen der N. GmbH und der von der Q. AG bestimmten Leasingfirma tatsächlich erfüllt worden. Auch an dieser Stelle sei wiederum darauf hinzuweisen, dass der zwischen der WM GmbH, Q. AG und N. GmbH abgeschlossene Optionsvertrag nichts an der tatsächlichen Abtretung der Mietrechte der N. GmbH an die benannte Leasingfirma am 15. September 1997 verändert habe, da dieser Optionsvertrag nicht zur Konsequenz gehabt habe, dass die Mietrechte mit der Ziehung der Option bereits als abgetreten gegolten hätten. Die Q. AG bzw. eine von ihr namhaft zu machende Leasinggesellschaft habe durch die Annahme der Optionsvereinbarung lediglich das Recht gehabt, die Baurechte zu erwerben und bei tatsächlichem Erwerb der Baurechte die Übergabe der Grundstücke und die Aufgabe der bestehenden Mietrechte frühestens ab dem 1. Oktober 1997 zu verlangen. Bis zum Abschluss des Kaufvertrages habe die Q. AG bzw. die namhaft zu machende Leasingfirma somit nicht einmal die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers innegehabt.

Ferner sei darauf hinzuweisen, dass laut dem obzitierten VwGH-Erkenntnis ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption nicht ausreichend für eine beide Vertragsparteien bindende, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung sei. Diese Optionsrücktrittserklärung stelle jedoch lediglich eine solche iSd. zitierten VwGH-Erkenntnisses unzureichende Verkaufsofferte dar, wie dies auch in ihrem Schreiben vom 20. September 2002 festgehalten worden sei (...“mit der Optionsrücktrittserklärung wurde eine bindende Verkaufsofferte gelegt“...).

Aus diesem Grund könne der im gegenständlichen Fall zu beurteilende Optionsverkauf ebenso nicht am 30. November 1996 zustande gekommen sein. Vielmehr sei die Optionsrücktrittserklärung erst im Oktober 1997 von der N. GmbH angenommen worden (vgl. beiliegendes Schreiben vom 21. Oktober 1997 sowie vom 24. Juni 1997). Der Optionsverkauf sei somit erst im Oktober 1997 zustande gekommen.

(4) Ferner sei darauf hinzuweisen, dass der Bw. zu keiner Zeit Kenntnis von den Vertragsverhandlungen bzw. Optionsvereinbarungen zwischen der Q. AG, der K. GmbH sowie der N. GmbH gehabt habe. Erst im September bzw. Oktober 1997 sei ihm seitens der N. GmbH mitgeteilt worden, dass die Mietrechte an die bezeichnete Leasingfirma abgetreten worden seien und daher die N. GmbH die Optionsrücktrittserklärung annehme. Schon aus diesem Grund sei für den Bw. der Optionsverkauf erst im Oktober 1997 zustande gekommen. Dies habe jedoch zur Folge, dass der Optionsverkauf außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt sei.

i. Mit Schreiben vom 4. April 2003 wurde dem Bw. folgendes mitgeteilt:

Das Berufungsverfahren solle demnächst abgeschlossen werden. Bezugnehmend auf das Schreiben vom 4. September 2002 werde ersucht mitzuteilen, ob (und gegebenenfalls inwieweit) die dort formulierten Anträge auf Befragung des Bw., des Hrn. Ing. N. und eines Vertreters der Q. AG noch aufrecht seien, diesfalls müssten die Anträge konkretisiert werden (Person, genaues Befragungsthema usw.). Herr Ing. N. sei bereits befragt worden (eine Kopie sei dem Vertreter zugegangen), ebenso Herr Mag. H. von der Q. AG. Auch diese Unterlagen hätte der Bw. erhalten. Sofern noch eine Besprechung der Faktenlage gewünscht werde, sei ein Termin bis spätestens 17. April 2003 telefonisch zu vereinbaren. Ergebnisse von Ermittlungen oder Befragungen würden weiterhin umgehend übersandt. Die Nichtbekanntgabe eines Termines hindere den Abschluss des Verfahrens nicht.

j. Am 10. April 2003 wurde an Herrn Ing. N. ein weiterer Vorhalt versandt (Auszug):

Die Option vom 19. April 1996, mit welcher der Bw. die Alleinmietrechte habe erlangen können, sei bis 28. Februar 1997 gültig gewesen. Bereits am 30. November 1996 habe der Bw. seine Bereitschaft mitgeteilt, die Mietrechte unter bestimmten Umständen zurückzugeben. Am 21. Oktober 1997 sei diese Rücktrittserklärung angenommen und ein Betrag von 5.000.000,00 S an den Bw. bezahlt worden.

Frage: Die Option sei am 28. Februar 1997 ausgelaufen, der Bw. hätte nach diesem Zeitpunkt die Mietrechte gar nicht mehr erlangen können. Warum seien trotzdem die 5.000.000,00 S im Oktober 1997 bezahlt worden, wenn der Bw. sich Ende Februar seines Rechtes begeben habe? Oder sei die Option neuerlich eingeräumt worden, wenn ja, wann (genauer Zeitpunkt) und unter welchen Bedingungen (wiederum unentgeltlich oder diesmal entgeltlich, weil nunmehr ja der mögliche Kaufpreis bekannt gewesen sei; habe man diesbezüglich einen mündlichen oder schriftlichen Vertrag abgeschlossen?).

Es werde ersucht, die bezeichnete Frage bis 22. April 2003 schriftlich zu beantworten.

k. Ein zusätzlicher Vorhalt wurde am 10. April 2003 an den Bw. versandt (Auszug):

Bezüglich der Option vom 19. April 1996 stelle sich noch folgende Frage: Die Option sei bis 28. Februar 1997 befristet gewesen, nach Ablauf dieser Frist habe man das Mietrecht nicht mehr erlangen können. Das Optionsrecht sei im Oktober 1997 abgelöst worden. Auf welchem Rechtstitel habe diese Ablösezahlung beruht?

Nach den Angaben der Rechtsvertretung vom 10. April 2003 ergebe sich die Tatsache der über den Termin vom 28. Februar 1997 hinaus möglichen Optionsausübung aus der Optionsrücktrittserklärung vom 30. November 1996. Dabei ergäben sich aber die nachstehenden Probleme:

(1) In der Optionsrücktrittserklärung werde lediglich angeboten, unwiderruflich bei Eintreten bestimmter Bedingungen zurückzutreten. Der Rücktritt sei am 21. Oktober 1997 angenommen worden. Die Rücktrittserklärung sei daher ein Anbot, das ein Jahr später angenommen worden sei. Ein Anbot könne aber den Optionsvertrag vom 19. April 1996 nicht abändern oder ersetzen. Es sei daher zu klären, ob die Optionsrücktrittserklärung als Vertrag oder als Anbot aufzufassen sei und welche Vertragsinhalte sie enthalte.

(2) Eine Änderung des Optionsablaufdatums 28. Februar 1997 gehe aus der Rücktrittsmeldung nicht hervor, vielmehr sei überhaupt nicht erwähnt, dass diese Frist abgeändert oder verlängert werden solle. Der Inhalt der Rücktrittserklärung („ich trete von der Option zurück, wenn bestimmte Bedingungen eintreten“...) sei jedenfalls noch nicht automatisch eine Verlängerung der Optionsablauffrist.

(3) Die Optionsrücktrittserklärung spreche von der Rückgabe von Mietrechten, solche seien aber nicht gegeben gewesen.

Der Bw. werde ersucht darzulegen, welche Rechtsqualität (Anbot, Vertrag, einseitig, zweiseitig usw.) der Optionsrücktrittserklärung vom 30. November 1996 zukomme und welchen (allenfalls durch Interpretation herauszulesenden) Inhalt diese Erklärung aufweise, insbesondere wodurch sich eine Verlängerung des ursprünglichen Optionsausübungstermines ergebe und welche Zeit hier vereinbart gewesen sei.

I. Am 25. April 2003 erfolgte die Vorhaltsbeantwortung zu dem an den Bw. versandten Vorhalt durch das Steuerbüro:

(1) Options-Rücktrittserklärung:

Die Options-Rücktrittserklärung sei eine Vereinbarung, in welcher zum einen der Bw. erkläre und anbiete, unter gewissen Bedingungen sein Optionsrecht (Abtretung der Rechte an die Firma Q. AG oder eine von ihr bestimmte Leasingfirma; Abstandszahlung iHv. 5.000.000,00 S) an die N. GmbH zurückzugeben. Zum anderen erkläre sich die N. GmbH in dieser Erklärung mit diesen Konditionen einverstanden, sofern sie tatsächlich ihre Rechte an die Q. AG abtrete.

Dies bedeute jedoch nichts anderes, als dass die Rücktrittserklärung des Bw. erst dann rechtswirksam werde, wenn die Abtretung an die Q. AG erfolgt sei. Die N. GmbH habe es somit in der Hand gehabt, die Options-Rücktrittserklärung dadurch anzunehmen, dass sie ihre Rechte an die Q. AG abtrat. Hätte sie nämlich an eine (von der Q. AG oder an eine von ihr bestimmte Leasingfirma) völlig fremde dritte Gesellschaft abgetreten, wäre der Bw. an seine Options-Rücktrittserklärung nicht gebunden gewesen. Da die Rücktrittserklärung unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden sei (Abtretung der Rechte an die Q. AG), sei sie auch erst in dem Zeitpunkt rechtsgültig geworden, in dem die Bedingung (Abtretung der Rechte an die Q. AG) tatsächlich erfüllt worden sei, somit im Oktober 1997.

Die Options-Rücktrittserklärung sei eine Vereinbarung, in der Herr Ing. N. und der Bw. übereingekommen seien, dass der Bw. sein Optionsrecht auf die Mietrechte zurück gebe, wenn die N. GmbH wiederum ihrerseits ihre Rechte an die Firma Q. AG oder eine von dieser bestimmten Leasingfirma abtrete. Dies sei bereits im Schreiben vom 7. Juni 2002 auf Seite zwei festgehalten worden.

(2) Optionsablaufdatum 28. Februar 1997:

Mit der Options-Rücktrittserklärung sei die ursprüngliche Optionsvereinbarung zumindest konkludent dem beiderseitigen Parteiwillen nach dahingehend abgeändert worden, dass die ursprünglich vereinbarte Optionsfrist bis zum 28. Februar 1997 einvernehmlich aufgehoben und bis zum Abschluss der Verhandlungen mit der Q. AG auf unbestimmte Zeit verlängert worden sei.

Dieser Parteiwille ergebe sich bereits eindeutig aus dem Sinn der Vereinbarung der Options-Rücktrittserklärung. In dieser gestehe der Bw. dem Ing. N. zu, mit der Q. AG Verhandlungen über den Verkauf der Liegenschaft zu führen und die Rechtsposition wieder aufzugeben, um den Verkauf an die Q. AG zu ermöglichen. Sobald der Verkauf tatsächlich stattfinden sollte, erhalte er für die Nichtgeltendmachung seiner Rechtsposition eine Abfindung von 5.000.000,00 S.

Es handle sich bei der Options-Rücktrittserklärung um die Abänderung der ursprünglichen Optionsvereinbarung nur im folgenden Punkt: Der Bw. gestehe dem Ing. N. zu, mit der Q. AG Verhandlungen über den Verkauf der Liegenschaft zu führen und sei bereit, seine Rechtsposition wieder aufzugeben, um den Verkauf an die Q. AG zu ermöglichen. Sollte der Verkauf dann tatsächlich stattfinden, erhalte er eine Abfindung von 5.000.000,00 S.

Die ursprüngliche Optionsvereinbarung werde dabei zwingend auch hinsichtlich ihrer Laufzeit abgeändert, wenn man der Vereinbarung nicht einen unmöglichen Sinn unterstellen wolle. Es komme zwar nicht zu einer bestimmten Verlängerung der Optionsfrist, aber aus der tatsächlichen Abwicklung sei klar, dass der N. GmbH zumindest eine angemessene Frist zur

Führung der Verhandlungen mit der Q. AG eingeräumt werde und – sollten die Verhandlungen scheitern – der Bw. weiterhin die Möglichkeit haben sollte, den Mietvertrag so wie ursprünglich zum 19. April 1996 festgehalten, in Gang zu setzen.

Auch das Schreiben von Ing. N. an den Bw. vom 21. Oktober 1997, in dem sich dieser auf den Brief vom 24. Juni 1997 beziehe, könne an dieser Beurteilung nichts ändern, denn daraus ergebe sich nur, dass auch Ing. N. immer davon ausgegangen sei, die ursprüngliche Rechtsposition des Bw. sei noch aufrecht und keinesfalls mit 28. Februar 1997 abgelaufen. Es könne nicht unterstellt werden, dass die N. GmbH freiwillig eine Zahlung leiste, zu der sie sich nicht verpflichtet habe. Diese Verpflichtung sei sie am 30. November 1996 eingegangen, weil sie gebraucht worden sei, um Vertragsverhandlungen mit der Q. AG überhaupt führen zu können.

Gerade das Schreiben des Ing. N. an den Bw. vom 21. Oktober 1997 untermauere diesen Parteiwillen. Aus diesem Schreiben ergebe sich nämlich, dass die N. GmbH auch nach dem 28. Februar 1997 davon ausgegangen sei, dass die ursprüngliche Rechtsposition des Bw. noch immer aufrecht und keinesfalls mit 28. Februar 1997 abgelaufen sei. Es könne nicht unterstellt werden, dass ein sorgfältiger Kaufmann freiwillig (ohne entsprechenden Rechtsgrund) eine Zahlung in dieser Höhe leiste, zu der er sich nicht verpflichtet habe bzw. auf welchen der Leistungsempfänger keinen Rechtsanspruch habe. Der Rechtsanspruch des Bw. ergebe sich aus der Options-Rücktrittsvereinbarung bzw. erst in dem Zeitpunkt, zu dem die N. GmbH tatsächlich ihre Rechte an die Q. AG abgetreten habe.

In der mündlichen Befragung der Berufungsbehörde habe Ing. N. zur Frage „im Optionsvertrag steht, dass Mietrechte zurück gegeben werden“ ebenfalls zu Protokoll gegeben, dass der Bw. das Optionsrecht in Händen gehalten und darüber verhandelt habe, dass er sein Optionsrecht wieder zurückziehe. Aus dieser Äußerung sei eindeutig der Wille der Parteien zum Ausdruck gekommen, was mit der Options-Rücktrittserklärung gemeint gewesen sei.

(3) Mietrecht:

In der Options-Rücktrittserklärung vom 30. November 1996 sei von der Rückgabe von Mietrechten die Rede. Wie nach § 914 ABGB üblich, sei bei der Auslegung von Erklärungen nicht am Wortlaut zu hängen.

Der objektive Erklärungswert verliere seine Bedeutung, wenn die Parteien sich in der Sache einig seien. Es gelte dann ihr übereinstimmender wahrer Wille (natürlicher Konsens), gleichgültig, ob die Ausdrucksmittel diesen Willen nach objektiven Kriterien zutreffend wiedergeben. Die Fehlbezeichnung schade nicht. Ebenso sei es, wenn der Empfänger den von der objektiven Bedeutung abweichenden wahren Willen des Erklärenden erkannt habe.

Wenn hier von Mietrechten die Rede sei, meinten die Parteien jene rechtliche Position, die der Bw. bereits gehabt habe. Diese Position sei die eines Optionsberechtigten.

Anlässlich einer Besprechung im Steuerbüro sei der Referent bereits von den Mitarbeitern darauf hingewiesen worden, dass es sich um kein Mietrecht, sondern um ein Optionsrecht handle. Dies entspreche auch dem Willen der Parteien. Auch Ing. N. habe solches bei seiner mündlichen Befragung zu Protokoll gegeben: „Das kommt daher, dass ich kein Jurist bin“. Das sei unklar ausgedrückt und müsse heißen, dass er von der Option auf sein Mietrecht zurücktrete.

Im übrigen werde die nochmalige Befragung des Ing. N. und des Bw. zum Inhalt der Options-Rücktrittserklärung beantragt.

m. Am 28. April erfolgte die Vorhaltsbeantwortung durch Herrn Ing. N. (Auszug):

Vor dem Ablauf der Option am 28. Februar 1997 sei (wie bereits mehrfach festgehalten) am 30. November 1996 mit dem Bw. eine Optionsrücktrittserklärung abgeschlossen worden. Die Optionsrücktrittserklärung habe den wirtschaftlichen Hintergrund gehabt, dass Herr Ing. N. frei gewesen sei, mit der Q. AG seine Verhandlungen zum Abschluss zu bringen. Keineswegs sei damit die grundsätzliche Optionsvereinbarung mit 28. Februar 1997 erloschen, sondern diese sei durch die ergänzende Vereinbarung vom November 1996 bis zum endgültigen Entscheid mit der Q. AG verlängert worden, spätestens jedoch bis 31. Dezember 1997.

n. Erörterungstermin vom 28. April 2003:

Anlässlich der Erörterung der Sachlage mit dem Bw. bei der Berufungsbehörde wurden folgende Feststellungen getroffen:

(1) Der Referent trägt die bisherigen Verfahrensergebnisse sowie den bisher festgestellten Sachverhalt vor.

(2) Der Bw.: Ich möchte mich für alle Fragen zur Verfügung stellen, die den wirtschaftlichen Hintergrund noch weiter ausleuchten.

Referent: Sie haben das Optionsrecht am 19. April 1996 erworben, laut der bisher erteilten Auskunft wurde hier ein Grundstück für die Fa. E+R KG gesucht. Frage: Wurde nur für diese Fa. ein Grundstück gesucht oder auch für andere Firmen und wie entwickelte sich dieses Projekt in der Folge?

Antwort Bw.: Es wurde ein Standort für die Firmen E+R KG bzw. GmbH gesucht (beide Wien). Gleichzeitig wurde mit der Raika die Übernahme eines Unternehmens in Linz verhandelt (Fa. mit Stromgeneratoren, ansässig im Stadthafen). Die Variante 1 (Kauf mit der Raika) wurde nicht verwirklicht, die Variante 2 (Mietrecht Fa. N.) wurde nicht realisiert, es ergab sich dann

ein Standort im V.- Gelände, entsprechende Nachweise in zeitlicher Hinsicht müssen noch beigebracht werden.

Referent: Gebäude waren auf den Grundstücken vorhanden?

Bw.: Ja, für den Baumaschinenhandel der Firmen E+R. wurden Hallen benötigt.

Referent: Die Grundstücke für die das Mietrecht erworben werden sollte, müssten in jener Option enthalten sein, die die Fa. K. GesmbH der Q. AG am 30. September 1996 eingeräumt hat?

Der Bw.: In welchem Bereich der angeführten Liegenschaften das genau war, kann ich nicht mehr sagen.

Referent: Wurde der Betrag von 5.000 000,00 S wie angegeben überwiesen oder wurde der Betrag noch verzinst? Der Bw.: Der Betrag wurde nicht verzinst, der Überweisungsbeleg kann, wenn notwendig, noch in Kopie vorgelegt werden.

Referent: Laut ihrer steuerlichen Vertretung beziehen sich die Punkte 4-18 des Optionsvertrages vom 19. April 1996 auf den möglichen Mietvertrag, nur Punkt 19 auf den Optionsvertrag.

Das bedeutet, dass für den Optionsvertrag keine Regelungen für den Streitfall vorhanden wären?

Bw.: In dem genannten Vertrag wurde in erster Linie das anzustrebende Mietrecht geregelt, für mich war zu diesem Zeitpunkt in keiner Weise absehbar, dass es einen Streit um den eigentlichen Optionsvertrag geben könnte. Aus diesem Grund waren diesbezüglich keine weiteren Regelungen notwendig.

o. Am 5. Mai 2003 wurde der zuständige Sachbearbeiter des Unabhängigen Finanzsenates durch den Steuerberater davon informiert, dass eine weitere Befragung von Personen nicht mehr beantragt werde. Da im Rahmen der Erörterung die Beibringung verschiedener Unterlagen diskutiert wurde, ersuchte der steuerliche Vertreter per Fax darzulegen, welche Belege noch gebraucht würden.

p. Mit Schreiben vom 8. Mai 2003 wurde seitens der Berufungsbehörde mittels Vorhalt präzisiert, welche Unterlagen noch beizubringen wären:

(1) Das Grundstück, für welches die Option von der Firma N. eingeräumt wurde, habe der Firma E+R KG (bzw. GmbH) als Firmenstandort dienen sollen. Die Firma habe dann einen anderen Standort übernommen. Es werde ersucht Unterlagen vorzulegen, denen der Zeitpunkt dieser Standortverlegung in das andere Gelände entnommen werden könne.

(2) Ersucht werde auch um eine Kopie des Überweisungsbeleges betreffend die 5.000.000,00 S.

Um Vorlage bis zum 20. Mai 2003 werde ersucht.

qu. Am 26. Mai 2003 übermittelte der Bw. diverse Unterlagen:

(1) Eine Kopie des Kontoauszuges mit dem Eingang der 5.000.000,00 S.

(2) Eine Rechnung vom 7. Oktober 1997, betreffend die Aufstellung eines Bürocontainers der Firma E+R KG auf einem anderen Grundstück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist ausschließlich, ob der vom Bw. empfangene Betrag von 5.000.000,00 S, welchen die N. GmbH 1997 bezahlt hat, steuerpflichtig ist und einer der Einkunftsarten zugeordnet werden kann.

2. In Betracht kämen eine Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG 1988, ein Spekulationsgeschäft gemäß § 30 EStG 1988 und allenfalls eine Zurechnung nach der Vorschrift des § 32 EStG 1988.

3. Die Berufungsbehörde geht vom Vorliegen einer Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 aus folgenden Gründen aus:

(a) Bestimmung des § 29 Z 3 EStG 1988:

(1) In § 29 Z 3 EStG 1998 sind nachstehende Einkünfte geregelt: 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.

(2) Die in § 29 Z 3 EStG 1988 bezeichneten Leistungen können in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen (VwGH 30.9.1999, 98/15/0117). Eine Leistung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (VwGH 25.11.1986, 86/14/0072). Den Tatbestand der Leistung erfüllen schon einmalige Zahlungen, Nachhaltigkeit oder Regelmäßigkeit ist nicht erforderlich.

(3) Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen werden von den §§ 30 und 31 EStG 1988 erfasst. Der VwGH leitet daraus 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. Aus der Gesetzessystematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers ergibt sich, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch die §§ 30

und 31 erfasst wird, nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 einsetzen soll (VwGH 25.5.2000, 95/14/0029).

Das bedeutet, dass die Veräußerung von Privatvermögen in den §§ 30 und 31 EStG 1988 geregelt ist und Veräußerungen oder Vermögensumschichtungen von § 29 Z 3 EStG 1988 nicht erfasst werden.

(b) Für die Abgrenzung des (nicht steuerbaren) Vermögensbereiches vom (steuerpflichtigen) Nutzungsbereich ist zu prüfen, 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 gezahlt wird, während der Vermögenswert, aus dem die Nutzungen fließen, in seiner Substanz erhalten bleibt (BFH, BStBl. 1977 II 26). Die Abgrenzung erfolgt nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrundeliegenden Vereinbarung.

Entscheidend für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung ist somit die Beantwortung der Frage, welche Nutzungen oder Rechte einerseits dem Bw. aus dem Optionsvertrag zugekommen sind und andererseits, welcher Nutzen oder welche Rechte an die N. GmbH übertragen wurden. Die vorliegenden Verträge und der Schriftverkehr aus dem Berufungsverfahren sind für diesen Zweck heranzuziehen.

(1) An den Bw. übertragene Nutzungen bzw. Rechte:

Dem Bw. wurde mit Zusage vom 19. April 1996 durch die Firma N. GmbH die Option eingeräumt, Alleinmietrechte an einer Realität zu erlangen. Diese Zusage war zunächst bis 28. Februar 1997 gültig. Nach der Darstellung des Bw. vom 25. April 2003 wurde am 30. November 1996 (ohne dass die Option bis dahin in Anspruch genommen worden wäre) vereinbart, die „Optionsrechte zurückzugeben“, sofern die N. GmbH ihre Mietrechte an die Q. AG abtrete, wobei gleichzeitig die vereinbarte Optionsfrist auf unbestimmte Zeit verlängert worden sei (bzw. bis zum Abschluss der Verhandlungen der N. GmbH mit der Q. AG).

Der Bw. war demgemäss nicht Inhaber von Mietrechten. Er hatte vielmehr bis zum Abschluss der Verhandlungen N. GmbH/Q. AG (lediglich) das Recht, die bestehende Option auszunützen und den im Optionsvertrag vom 19. April 1996 formulierten Mietvertrag dadurch anzunehmen.

(2) An die N. GmbH übertragener „Wert“ (bzw. übertragenes „Recht“ oder „Nutzen“).

Der Bw. geht in seiner Berufung davon aus, dass ein „Wirtschaftsgut“ an die N. GmbH veräußert worden sei. Da der Verkauf außerhalb der Spekulationsfrist liege, seien Spekulationseinkünfte nicht vorzuschreiben.

Grundsätzlich sind zwei Varianten der Erzielung von Einkünften aus der bezeichneten Option denkbar: Einerseits eine „Veräußerung“ der Option und andererseits eine Zahlung für die Nichtausübung der Option.

Eine Veräußerung der Option hätte bedeutet, dass der Erwerber diese kaufen will, um seinerseits den angesprochenen Mietvertrag in Gang zu setzen. Dies war aber nicht der Grund für die „Optionsrücktrittserklärung“. Vielmehr ging es darum, der N. GmbH die Gelegenheit zu geben, ihre Mietrechte an die Q. AG abzutreten, da im Falle dieser Abtretung der Bw. einen Teil der Abtretungssumme verlangen konnte. Ziel der Vereinbarungen war somit nicht die „Veräußerung“ der Option, sondern deren Nichtausübung durch den Bw.

Das kann man auch dem während der Berufung geführten Schriftverkehr entnehmen: Laut Vorhaltsbeantwortung vom 4. September 2002 sei der „Verzicht auf die Ausübung der Optionserklärung“ – in Anbetracht der Höhe der Ablösesumme durch die Q. AG – offensichtlich 5.000.000,00 S wert gewesen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2003 heißt es, die Optionsrücktrittserklärung ändere die Optionsvereinbarung nur in folgendem Punkt: Der Bw. gestehe dem Ing. N. zu, mit der Q. AG Verhandlungen über den Verkauf der Liegenschaft zu führen und sei bereit, „seine Rechtsposition wieder aufzugeben“, um den Verkauf an die Q. AG zu ermöglichen. Sollte der Verkauf dann tatsächlich stattfinden, erhalte er eine Abfindung von 5.000.000,00 S.

Dass ein Optionsverkauf an die N. GmbH nicht stattgefunden hat (und auch nicht gewünscht war) ergibt sich auch aus dem Ablauf der Vereinbarungen: Die Annahme des „Optionsrücktritts“ sollte (und durfte) erst dann erfolgen, wenn der Kaufvertrag zwischen der N. GmbH und der Q. AG schon zustandegekommen war. Die N. GmbH benötigte daher für den Verkauf ihrer Rechte lediglich einen „Stillhalter“, wollte selbst aber keine Rechte erwerben, da sie diese ja gar nicht mehr auszuüben gedachte.

Wirtschaftlich betrachtet hat der Bw. bis zur Veräußerung durch die N. GmbH stillgehalten (dh. sein Recht das Mietverhältnis in Gang zu bringen nicht ausgeübt), aber kein Recht veräußert. Die „Optionsrücktrittsvereinbarung“ zielte ja geradezu darauf ab, 5.000.000,00 S dafür zu lukrieren, dass der N. GmbH eine Veräußerung ihrer Mietrechte durch Nichtausübung der Option (und nicht durch deren Übernahme) ermöglicht wurde. Dies wird auch in der Befragung des Ing. N. vom 22. August 2002 bestätigt.

(c) Rechtsprechung zur Frage Vermögensbereich und Nutzungsbereich:

(1) Deutsche Rechtsprechung:

Sonstige Leistung iS. des § 22 Nr. 3 dEStG 1988 ist jedes Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und um des Entgeltes willen erbracht

wird, sofern es sich nicht um Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich handelt, bei denen ein Entgelt dafür erbracht wird, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird.

Ob eine Zahlung als Entgelt für eine sonstige Leistung oder für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz zu qualifizieren ist, richtet sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrundeliegenden Leistungen. 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 (BFH vom 18. August 1977 VIII R 7/74, BFHE 123, 176, BStBl II 1977, 796 und BFHE 159, 167, BStBl. II 1990, 1054).

So fallen zB. nachstehende Vorgänge unter die Leistungen des § 22 Nr. 3 dEStG:

- a. Zahlungen für die Einräumung einer Kaufoption auf Aktien, da deren Wert sich durch die Einräumung der Option nicht verändert hat und eine Vermögenseinbuße erst mit Ausübung der Option eintritt, das Bindungsentgelt also für die Vereinbarung der Bindungsdauer gezahlt wird (BFH 28.11.1984, I R 290/81, BStBl. 1985 II S. 264).
- b. Die Weitergabe einer Information über eine Investitionsgesellschaft (BFH 21.9.1982, VIII R 73/79, BStBl. 1983 II S. 201).
- c. Der Verzicht des Inhabers eines Warenzeichens auf bestehende oder vermeintliche Abwehransprüche (BFH 25.9.1979, VIII R 34/78, BStBl. 1980 II S. 114).
- d. Die Duldung der Nutzung eines Spielsalons (BFH 21.11.1997, X R 124/94, BStBl. 1998 II S. 133).

(2) Österreichische Rechtsprechung und Lehre:

Nach der österreichischen Rechtsprechung steht der Subsumption eines wirtschaftlichen Vorganges unter § 29 Z 3 EStG 1988 nur entgegen, wenn der Vorgang als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen ist.

Folgende Vorgänge hat der VwGH daher unter § 29 Z 3 EStG 1988 eingereiht:

- a. Das Entgelt für den Verzicht auf Nachbarrechte, da die Substanz erhalten bleibt (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012).
- b. Die Aufgabe des Rechtes auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot (Tun, Dulden bzw. Überlassen gegen Entgelt), wobei das Veräußerungsverbot nicht einmal als Vermögen angesehen werden kann (VwGH 25.5.2000, 95/14/0029).
- c. Die Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes, nämlich der Errichtung eines Einkaufszentrums (VwGH 30.9.1999, 98/15/0117).

d. Der Verzicht auf ein Vorkaufsrecht (VwGH 3.7.2003, 99/15/0003: Ist nicht übertragbar und dient nicht nur dem Zweck Vermögen zu erwerben).

In der Lehre wurden unterschiedliche Ansichten bezüglich der steuerlichen Behandlung von Optionsrechten und sonstigen Rechten geäußert. Bei der Unterlassung der Ausübung einer Kaufoption bzw. eines Vorkaufrechtes ist nach Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB, § 29, Tz 14, zu unterscheiden, ob diese Rechte gegen Entgelt an jemand anderen weitergegeben werden (Übertragung von Wirtschaftsgütern) oder ob diese Rechte nicht weitergegeben, sondern nur auf ihre Ausübung verzichtet wird (dann Tatbestand der Leistung). Nach Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 29, Tz 19, wurde dagegen der endgültige Verzicht auf Vorkaufsrechte, Wiederkaufsrechte, Optionsrechte und Erbrechte als nicht steuerbar bezeichnet. Nach Doralt, EStG-Kommentar, § 29, Tz 41 (Stand 1.7.1999) stellte der (endgültige) Verzicht auf die Ausübung von Vorkaufs- oder Rückkaufsrechten keine Leistung dar, anders im Kommentar mit Stand 1.1.2004, wo auch derartige Verzichte (im Hinblick auf die Entscheidung des VwGH über das Vorkaufsrecht) als steuerpflichtig nach § 29 EStG 1988 eingeschätzt wurden (Abzug der Zahlung für den Erwerb, bei unentgeltlichem Erwerb mit Ansatz des vollen Betrages).

(d) Übertragung Vermögensgegenstand oder Überlassung eines „wirtschaftlichen Vorteils“:

Zu prüfen bleibt die Frage, ob durch die – schon festgestellte – Nichtausübung der Option auf ein Mietrecht an die N. GmbH ein Vermögensgegenstand übertragen wurde (eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung vorliegt) oder nur ein wirtschaftlicher Vorteil überlassen wurde:

(1) Verschaffung der Möglichkeit einer Mietrechtsabtretung (vor der Aufgabe der Option):

In der „Optionsrücktrittserklärung“ ist der Bw. bereit „seine Mietrechte sofort und jederzeit an die N. GmbH zurückzugeben, wenn die N. GmbH ihre Rechte an die Q. AG (oder eine von ihr bestimmte Leasingfirma) abtritt und die N. GmbH eine Abstandszahlung für das eingeräumte „Mietrecht“ von 5.000.000,00 S bezahlt.

Wie dieser „Rücktritt“ zu verstehen ist, kann der Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2003 entnommen werden: Der Bw. erkläre unter gewissen Bedingungen sein Optionsrecht zurückzugeben. Die N. GmbH erkläre sich mit diesen Konditionen einverstanden, sofern sie tatsächlich ihre Rechte an die Q. AG abtrete. Dies bedeute jedoch nichts anderes, als dass die Rücktrittserklärung des Bw. erst dann rechtswirksam werde, wenn die Abtretung an die Q. AG erfolgt sei. Die N. GmbH habe es in der Hand gehabt, die Rücktrittserklärung dadurch anzunehmen, dass sie ihre Rechte an die Q. AG abtrat. Da die Rücktrittserklärung unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen sei, werde sie erst rechtsgültig, wenn die Bedingung tatsächlich erfüllt sei. Weiter heißt es in der selben Vorhaltsbeantwortung: Der Bw.

sei bereit seine Rechtsposition aufzugeben, um den Verkauf an die Q. AG zu ermöglichen. Sollte der Verkauf dann tatsächlich stattfinden, erhalte der Bw. eine Abfindung von 5.000.000,00 S. Der Rechtsanspruch des Bw. ergebe sich (aus der Options-Rücktrittsvereinbarung bzw.) erst in dem Zeitpunkt, zu dem die N. GmbH tatsächlich ihre Rechte an der Q. AG abgetreten habe.

Damit ist aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates klargestellt, dass die Zahlung der vereinbarten 5.000.000,00 S – wirtschaftlich betrachtet – (wegen der Nichtausübung der Optionsberechtigung) als Anteil am Veräußerungserlös der N. GmbH (durch Stillhalten) zu werten ist und nichts mit einem Optionsverkauf zu tun hat. Folgerichtig wird die Annahme des Rücktrittes auch erst nach der Veräußerung an die Q. AG (die dafür eine Bedingung ist) vereinbart und durchgeführt. Die Optionsrücktrittsvereinbarung tritt mit der Veräußerung der N. GmbH in Kraft und die Annahme des Rücktrittes ist letztlich nur mehr jener Formalakt, der verhindert, dass der Bw. die Option auf das Mietrecht noch ziehen könnte (wovon aufgrund des Wegfalles der Voraussetzung für das Eingehen der Option - wie noch ausgeführt wird – und aufgrund des schon länger feststehenden Veräußerungsanteiles ohnehin zu diesem Zeitpunkt nicht mehr auszugehen ist) und der gleichzeitig den Zahlungsanspruch auslöst.

(2) Kein Vorliegen eines Vermögensgegenstandes (Wirtschaftsgutes): Dass von der Übertragung eines Vermögensgegenstandes nicht auszugehen ist ergibt sich aus mehreren Umständen:

a. Für die Option wurde beim Erwerb nichts bezahlt. Ing. N. gibt dazu in der Niederschrift vom 22. August 2002 an, der Wert der Option sei kein Diskussionspunkt gewesen. Der Bw. führt in der Vorhaltsbeantwortung vom 4. September 2002 aus, im Zeitpunkt der Einräumung des Optionsrechtes habe dieses keinen Wert gehabt. Die Option wurde deshalb auf den Bw. übertragen, weil dieser nach seinen Angaben vom Erörterungstermin vom 28. April 2003 ein Grundstück für die E+R KG suchte, um einen Baumaschinenhandel einzurichten. Dieses Vorhaben (auf dem die Option beruhte) wurde aber in der Folgezeit sukzessive aufgegeben. Einerseits durch die Optionsrücktrittserklärung vom 30. November 1996 und andererseits durch eine Neuorientierung hinsichtlich des für die E+R KG benötigten Geländes, wobei diese Firma lange vor der Mietrechtsveräußerung der N. GmbH einen neuen Standort fand (s. vorgelegte Rechnung vom 7. Oktober 1997 über die Aufstellung eines Bürocontainers). Die Absicht des Bw. am Veräußerungserlös der N. GmbH zu partizipieren und der gleichzeitige Wegfall des eigentlichen Optionsprojektes (Firma E+R KG) kann aber den (ohnehin von Anfang an nicht bestehenden) Wert der Option nicht erhöht haben, vielmehr ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Mietrechtsveräußerung der N. GmbH die Option für den Bw. (ebenso wie bei deren Übertragung) keinen Wert hatte. Einen (ständig zunehmenden) "Wert" hatte vielmehr nur deren Nichtausübung.

b. Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang weiters auf die VwGH-Entscheidung vom 11.3.1992, 90/13/0230, in der ausgeführt wird dass der Erwerb oder die Innehabung eines Gestaltungsrechtes nicht zwingend das Vorhandensein eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes bedeuten muss: Die Bw. schloss mit einer Vertriebsgesellschaft einen Vertrag, wonach diese sich verpflichtete Flugmindestkapazitäten bereit zu halten und einen weiteren Vertrag, wonach die Hauptgesellschafterin der Bw. Kraftfahrzeuge an diese (bei Bedarf) vermieten sollte. Für die Bereitstellungsentgelte an beide Firmen wurde (betreffend das Jahr 1987) die Investitions-Prämie (IP) geltend gemacht. Die Finanzbehörde verweigerte die IP mit der Begründung, die erworbenen Rechte stellten bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter nicht dar. Der VwGH hielt dazu fest, die IP erfordere die Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes. Ob ein solches vorliege müsse nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Kriterien beurteilt werden. Dabei sei zunächst der zivilrechtliche Gehalt der abgeschlossenen Vereinbarungen zu beurteilen, um den eigentlichen Inhalt der Berechtigungen klarzustellen. Die vertraglich festgelegten Rechte (auf prompte Bereitstellung von Flugkapazitäten und auf Anmietung von Fahrzeugen) schufen kein selbständig bewertbares Gut. Diese "Berechtigungsrechte" (worunter der VwGH beide Rechte subsumierte) waren nämlich einer von ihrer tatsächlichen Erfüllung durch konkreten Nutzungserwerb losgelösten Bewertung nicht zugänglich. Ihr wirtschaftlicher Wert stand mit den versprochenen konkreten Nutzungsüberlassungen in einem untrennbaren Zusammenhang. Wirtschaftlich wertvoll wurden die Anwartschaftsrechte erst im Zeitpunkt ihrer Verwirklichung. Der Gerichtshof verneinte daher die Anschaffung eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes.

Die in der Entscheidung bezeichneten Umstände sind auf den gegenständlichen Fall übertragbar: Die Aufgabe eines Mietrechtes würde unter § 30 EStG 1988 fallen und nicht unter § 29 EStG 1988. Ein bestehendes aufrechtes Mietrecht existierte aber nicht, dieses sollte erst mit Ziehung der Option zustandekommen. Die bloße Option auf das Mietrecht ist aber vor allem mit dem angepeilten Nutzen – der Verschaffung eines Standortes für die Firma E+R KG – untrennbar verknüpft. Da der Zweck des "Optionserwerbes" nicht schlagend, ja wenige Monate später schon ein Anteil am Veräußerungserlös der N. GmbH sehr konkret in Aussicht gestellt wurde (immerhin hatte die Q. AG schon im November 1996 eine Garantie über die 10.000.000,00 S an die N. GmbH gegeben, sodass für den Bw. sein Beteiligungsanteil absehbar war), ist auch der gegenständlichen Option auf das Mietrecht der Status eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes (bzw. Vermögensgegenstandes) abzusprechen.

Wirtschaftsgüter müssen im wirtschaftlichen Verkehr "übertragbar" sein, man muss sich deren Erlangung etwas "kosten lassen". Bei Vermögensgegenständen ist zudem "Einzelveräußerbarkeit" gefordert. Nun hat aber bereits Ing. N. in der Befragung vom

22. August 2002 ausgesagt, das "Grundstück sei schwierig zu verwerten gewesen". Er sei "froh gewesen, dass ihm zu diesem Zeitpunkt dort jemand eingestiegen sei, weil das Grundstück nur schwer vermittelbar gewesen wäre". Aus diesem Grund sei auch ein "Wert der Option kein Diskussionsgegenstand gewesen". Für die Option wurde auch nichts bezahlt. Daraus ergibt sich, dass die Optionsübertragung an den Bw. nur deswegen Sinn machte, weil dieser das Grundstück für seine Firma E+R KG hätte gebrauchen können (da in diesem Fall die Bedingungen passten). Die Option hatte aber offensichtlich – losgelöst von dieser konkreten Gestaltungsmöglichkeit – keinen Wert bzw. ist nicht erkennbar, in welcher Form der Bw. diese Option auf dem Markt hätte verwerten können. Zudem nahm die Q. AG schon am 9. Mai 1996 - also wenige Tage nach der Optionsübertragung - mit Herrn Ing. N. Kontakt auf, der bereits am 30. September zu den beschriebenen vertraglichen Folgen zwischen Ing. N. und der Q. AG führte. In diesem Zeitraum (vom 19. April bis zum 30. November 1996, dem Tag der Optionsrücktrittsvereinbarung) kann die bei Übertragung wertlose Option keine derartige Wertsteigerung erfahren haben.

Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund dieser Umstände davon aus, dass die Option nicht "handelbar" bzw. gar nicht "bewertbar" gewesen ist. Wertvoll war nicht die Option, sondern deren Nichtausübung, die zu einer Partizipation am Gewinn der N. GmbH führte. Damit kann aber auf die N. GmbH kein Wirtschaftsgut (oder Vermögensgegenstand) übertragen worden sein.

(3) Keine Äquivalenz von Optionswert und Leistungsentgelt:

Die in (d) (2) b angeführte Schlussfolgerung wird noch durch einen anderen Umstand untermauert: In der Befragung vom 22. August 2002 gibt Ing. N. an, er habe nach dem Anbot der Q. AG den Bw. gefragt, unter welchen Konditionen er aus dem Vertrag komme. Mit dem Bw. habe er eine Zahlung von 5.000.000,00 S vereinbart, was günstiger als die Vermietung gewesen sei. In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. September 2002 erklärt der Bw., aufgrund der "Bereitschaft der Q. AG, für den Verzicht der N. GmbH auf ihr Mietrecht eine derartig hohe Abstandszahlung zu leisten, habe sich die N. GmbH ihrerseits damit einverstanden erklärt, bei Verzicht des Bw. auf sein Optionsrecht ein Entgelt von 5.000.000,00 S zu bezahlen." Und weiter: " Die Höhe der Ablösesumme ergebe sich daraus, dass es seitens der Q. AG ein Anbot auf Ablösung der Mietrechte der N. GmbH gegeben habe. Es sei im Interesse der N. GmbH gelegen, dass der Bw. von seinem ihm aufgrund der Optionsvereinbarung vom 19. April 1996 zukommenden Gestaltungsrecht nicht Gebrauch nehme. Der Verzicht auf die Ausübung der Optionserklärung sei in Anbetracht der Höhe der Ablösesumme durch die Q. AG der Firma N. GmbH offensichtlich 5.000.000,00 S wert gewesen, weil danach noch immer ein erheblicher außerordentlicher Gewinn für die N. GmbH verblieben sei." Über die Verhandlungen gebe es auch keinen Schriftverkehr.

Den bezeichneten Aussagen ist damit unmißverständlich zu entnehmen, dass sich die Ablösesumme nicht an einem – wie immer gearteten – "Wert" der Option orientiert hat. Vielmehr war es offenkundig so, dass Ing. N die angebotene Summe von 10.000.000,00 S lukrieren wollte und aufgrund der bestehenden Option auf den "good will" des Bw. angewiesen war. Dieser hat den glücklichen Umstand des Angebotes der Q. AG entsprechend ausgenützt und die Hälfte des "Gewinnes" von Ing. N verlangt. Wenn der Bw. ausführt, die Höhe der Ablösesumme "ergebe sich daraus, dass es ein Angebot der Q. AG auf Ablösung gegeben habe und es im Interesse der N. GmbH gelegen sei, dass der Bw. vom Gestaltungsrecht nicht Gebrauch nehme", so bestätigt er genau diese Schlussfolgerung.

Damit stellt aber auch die Ablösesumme einen Nachweis für die Rechtsansicht der Berufungsbehörde dar. Die Zahlung erfolgte dafür, dass der Bw. – im weitesten Sinne – auf eine ihm zustehende "Nutzung" verzichtet hat, nämlich sein Gebrauchsrecht auf Inkraftsetzung eines Mietvertrages wie vereinbart zu nutzen. Die Höhe der Ablösesumme orientierte sich demgemäß auch an der Höhe der Mietrechtsablässe der N. GmbH und nicht an einem (nach Ansicht der Berufungsbehörde) gar nicht bestehenden Wert der Option.

(e) Zusammengefasst ist die Zahlung für die Nichtausübung eines Gebrauchsrechtes (Option auf ein Mietrecht), das nicht als selbständig bewertbarer Vermögensgegenstand (oder Wirtschaftsgut) angesehen werden kann, weil es mit dem gedachten und anschließend weggefallenen Optionszweck in einem unlösbaren Zusammenhang steht, als Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 anzusehen. Es liegt ein Unterlassen gegen Entgelt mit gleichzeitiger Einräumung eines wirtschaftlichen Vorteils an die N. GmbH vor (nicht aber der Verkauf eines Rechtes).

4. Ein Spekulationsgeschäft kommt nach den obigen Ausführungen nicht in Betracht, da keine "Veräußerung" eines Wirtschaftsgutes erfolgte. § 32 EStG 1988 ist ebenfalls nicht anwendbar: Da die Zahlung des Ing. N. unter keine der dem § 29 Z 3 EStG 1988 vorangehenden Einkunftsarten fällt, liegen entgangene Einnahmen nicht vor. Auch die Aufgabe oder Nichtausübung einer (betrieblichen) Tätigkeit kann nicht angenommen werden.

Die Berufung war aus den genannten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 12. Dezember 2005