

TE Vwgh Erkenntnis 2016/2/24 2013/13/0012

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 24.02.2016

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §288 Abs1 litd;

BAO §93 Abs3 lit a;

EStG 1988 §29 Z3;

EStG 1988 §30;

EStG 1988 §31;

1. BAO § 288 heute

2. BAO § 288 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

3. BAO § 288 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

4. BAO § 288 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

5. BAO § 288 gültig von 01.01.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

6. BAO § 288 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002

1. BAO § 93 heute

2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 29 heute

2. EStG 1988 § 29 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. EStG 1988 § 29 gültig von 01.04.2012 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

4. EStG 1988 § 29 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010

5. EStG 1988 § 29 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

6. EStG 1988 § 29 gültig von 01.01.2004 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

7. EStG 1988 § 29 gültig von 01.01.2004 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 165/2002

8. EStG 1988 § 29 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

9. EStG 1988 § 29 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002

10. EStG 1988 § 29 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002

11. EStG 1988 § 29 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001

12. EStG 1988 § 29 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000

13. EStG 1988 § 29 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

14. EStG 1988 § 29 gültig von 30.07.1988 bis 14.07.1999

1. EStG 1988 § 30 heute
2. EStG 1988 § 30 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 30 gültig von 24.12.2025 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 30 gültig von 01.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 30 gültig von 01.09.2023 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
6. EStG 1988 § 30 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
7. EStG 1988 § 30 gültig von 01.07.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
8. EStG 1988 § 30 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
9. EStG 1988 § 30 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
10. EStG 1988 § 30 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
11. EStG 1988 § 30 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 30 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
13. EStG 1988 § 30 gültig von 30.12.2014 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
14. EStG 1988 § 30 gültig von 15.12.2012 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 30 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
16. EStG 1988 § 30 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
17. EStG 1988 § 30 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 30 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
19. EStG 1988 § 30 gültig von 27.06.2006 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
20. EStG 1988 § 30 gültig von 27.06.2001 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. EStG 1988 § 30 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
22. EStG 1988 § 30 gültig von 28.04.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 21/2000
23. EStG 1988 § 30 gültig von 15.07.1999 bis 27.04.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
24. EStG 1988 § 30 gültig von 01.12.1993 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
25. EStG 1988 § 30 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. EStG 1988 § 31 heute
2. EStG 1988 § 31 gültig ab 01.04.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
3. EStG 1988 § 31 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010
4. EStG 1988 § 31 gültig von 24.05.2007 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
5. EStG 1988 § 31 gültig von 10.06.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
6. EStG 1988 § 31 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. EStG 1988 § 31 gültig von 06.01.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
8. EStG 1988 § 31 gültig von 01.05.1996 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 31 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. EStG 1988 § 31 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
11. EStG 1988 § 31 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und den Hofrat Dr. Nowakowski sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher, im Beisein der Schriftführerin Mag. Fries, über die Beschwerde des Dr. M in W, vertreten durch die Dr. Robert Briem Rechtsanwalt-GmbH in 1010 Wien, Volksgartenstraße 5/6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 7. Jänner 2013, Zl. RV/1645- W/11, betreffend Einkommensteuer 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist strittig, ob eine vom Beschwerdeführer im Streitjahr 2006 erhaltene Zahlung in Höhe von EUR 200.000,-- den sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 (als Einkünfte aus Leistungen) zuzurechnen ist. Im

Beschwerdefall ist strittig, ob eine vom Beschwerdeführer im Streitjahr 2006 erhaltene Zahlung in Höhe von EUR 200.000,-- den sonstigen Einkünften gemäß Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 (als Einkünfte aus Leistungen) zuzurechnen ist.

Am 14. August 2002 unterzeichneten der Beschwerdeführer sowie

K und Mag. H (für die H KEG) eine "Punktation" mit folgendem Inhalt:

"1. Leitung der Hausverwaltung

(Der Beschwerdeführer) wird auf Dauer seines Dienstverhältnisses alleiniger und allein zeichnungsberechtigter handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer der ‚M (Name des Beschwerdeführers) Immobilien Verwaltung GmbH' (in der Folge ‚Gesellschaft' genannt) ...

...

2. Beteiligung an der Gesellschaft

Bei dieser Gesellschaft übernimmt (der Beschwerdeführer) am Anfang unentgeltlich 1% (wegen der Namensgebung). Die weiteren Gesellschafter werden (K) mit 66% und die (H KEG) mit 33%.

(Der Beschwerdeführer) hat ab Beginn ein Vorkaufsrecht für sämtliche dieser Gesellschaftsanteile zum Nominalwert der Gesellschaftsanteile (derzeitiges Stammkapital EUR 35.000,--), falls einer der anderen Gesellschafter verkaufen will.

Ab Juni 2007 hat (der Beschwerdeführer) das vertraglich fixierte Recht 48% der Gesellschaftsanteile zu erwerben, wovon 24% der Gesellschaftsanteile zum Nominalwert sowie 24% der Anteile zum Marktwert (ausgegangen wird ausschließlich von den Verwaltungseinnahmen nach WEG und MRG aller nicht durch (den Beschwerdeführer) in die Gesellschaft eingebrachten Objekten) bewertet werden. Dieser Kauf erfolgt durch (den Beschwerdeführer) selbst oder durch von ihm nominierte Personen. Sollten die übrigen Gesellschafter keine Einigung darüber erzielen, wer welche Anzahl von Anteile verkauft, so erfolgt der Kauf von allen anderen Gesellschaftern im Verhältnis der Anteile dieser untereinander.

..."

Mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 trat der Beschwerdeführer seinen Gesellschaftsanteil (1%, Nominale EUR 350,-) zum Preis von EUR 40.000,-- an die beiden anderen Gesellschafter (K, H KEG) ab. Punkt VI. des in den Verwaltungsakten einliegenden Abtretungsvertrags lautet auszugsweise: Mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 trat der Beschwerdeführer seinen Gesellschaftsanteil (1%, Nominale EUR 350,-) zum Preis von EUR 40.000,-- an die beiden anderen Gesellschafter (K, H KEG) ab. Punkt römisch sechs. des in den Verwaltungsakten einliegenden Abtretungsvertrags lautet auszugsweise:

"Verzicht auf Optionsrechte

1. Mit Punktation vom 14. (vierzehnten) August 2002 (zweitausendzwei) (Beilage ./2) wurde dem (Beschwerdeführer) von (K) und (der H KEG) die Option eingeräumt, ab Juni 2007 (zweitausendsieben) 48 (achtundvierzig) Prozent der Geschäftsanteile der Gesellschaft von diesen zu erwerben, wovon 24 (vierundzwanzig) Prozent der Geschäftsanteile zum Nominalwert sowie 24 (vierundzwanzig) Prozent der Geschäftsanteile zum Marktwert (ausgehend von den Verwaltungseinnahmen nach WEG und MRG aller nicht durch den (Beschwerdeführer) in die Gesellschaft eingebrachten Objekte) bewertet werden sollten.

2. Der (Beschwerdeführer) verzichtet gegen Bezahlung eines Betrages von EUR 200.000,-- (Euro zweihunderttausend) durch (K) und (die H KEG) auf die unter Absatz 1 (eins) angeführten Optionsrechte.

..."

Im Rahmen einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Betriebsprüfung für das Streitjahr 2006 brachte der Beschwerdeführer vor, die Option sei ihm eingeräumt worden, um gleich einem Gesellschafter an der Wertsteigerung der Gesellschaft teilhaben und nach fünf Jahren auch formal zu 49% beteiligt sein zu können. Die Gesellschaft sei zum Zeitpunkt der Optionseinräumung überschuldet gewesen und die Option habe keinen bezifferbaren Wert gehabt.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass die Zahlung in Höhe von EUR 200.000,-- für den Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechts den sonstigen Einkünften aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 zuzurechnen sei. K und die H KEG

hätten vom Beschwerdeführer nicht "das Wirtschaftsgut Optionsrecht" erworben. Vielmehr sei die Zahlung für den Verzicht auf die Ausübung dieses Rechts erfolgt. K und die H KEG seien dadurch in die Lage versetzt worden, über alle Anteile der GmbH frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen. Die Anteile seien von den beiden Gesellschaftern (K, H KEG) noch am gleichen Tag (24. Jänner 2006) zur Gänze weiterveräußert worden. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass die Zahlung in Höhe von EUR 200.000,-- für den Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechts den sonstigen Einkünften aus Leistungen nach Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 zuzurechnen sei. K und die H KEG hätten vom Beschwerdeführer nicht "das Wirtschaftsgut Optionsrecht" erworben. Vielmehr sei die Zahlung für den Verzicht auf die Ausübung dieses Rechts erfolgt. K und die H KEG seien dadurch in die Lage versetzt worden, über alle Anteile der GmbH frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen. Die Anteile seien von den beiden Gesellschaftern (K, H KEG) noch am gleichen Tag (24. Jänner 2006) zur Gänze weiterveräußert worden.

Das Finanzamt erließ am 9. März 2011 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO einen dieser Prüfungsfeststellung folgenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006. Das Finanzamt erließ am 9. März 2011 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO einen dieser Prüfungsfeststellung folgenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 23. März 2011 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, die Option sei ab ihrer Einräumung frei übertragbar gewesen. Er hätte daher die Option jederzeit an einen Dritten übertragen können. Dieser hätte dadurch das Recht erlangt, 48% der Geschäftsanteile an der Gesellschaft zu den in der Punktion genannten Bedingungen entweder selbst oder durch eine von ihm nominierte Person zu erwerben. Der Beschwerdeführer habe seine Option mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 an K und die H KEG verkauft. Der Verzicht auf die Option gegenüber den Optionsverpflichteten sei als Glattstellung der Option und damit als Veräußerung im ertragsteuerlichen Sinn anzusehen. Die Option sei nicht als höchstpersönliches Recht ausgestaltet und nicht auf die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers zugeschnitten gewesen. Da die Option jederzeit frei übertragbar und der Wert der Option somit frei realisierbar gewesen sei, habe es sich dabei jedenfalls um ein Wirtschaftsgut gehandelt. Im Übrigen sei die Option auch werthaltig gewesen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liege eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensminderung vor, wenn die "abgehende" Option für sich betrachtet einen Vermögenswert darstelle. Dies sei jedenfalls der Fall gewesen, habe der Beschwerdeführer doch die Möglichkeit gehabt, 24% der Geschäftsanteile zu dem weit unter dem Marktwert liegenden Nominalwert zu erwerben. Auch sei nach dem klaren Wortlaut des Abtretungsvertrags vom 24. Jänner 2006 nicht auf die "Ausübung des Optionsrechts", sondern auf "das Optionsrecht als solches" verzichtet worden. Das Optionsrecht sei infolge dieses Verzichts untergegangen. Damit sei beim Optionsberechtigten eine Vermögensminderung eingetreten. Die sich auf der Seite der Optionsverpflichteten daraus ergebenden Vorteile seien ohne Belang. Jede Abtretung eines Optionsrechts sowie jeder Verzicht auf ein Optionsrecht hätten zur Folge, dass die jeweils andere Vertragspartei nach diesem Vorgang (Abtretung oder Verzicht) über den Vermögenswert frei verfügen könne. Im Übrigen hätten K und die H KEG ihre Geschäftsanteile jederzeit unter Mitübertragung der Verpflichtungen aus dem Optionsvertrag an einen Dritten veräußern und auf diese Weise einen entsprechenden Verkaufserlös erzielen können. Der Beschwerdeführer habe daher mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 seine Option "im ertragsteuerlichen Sinn veräußert". Eine Steuerpflicht nach § 29 Z 3 EStG 1988 komme daher nicht in Betracht. Auch scheide eine Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 aus, weil die Veräußerung nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt sei. In der dagegen erhobenen Berufung vom 23. März 2011 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, die Option sei ab ihrer Einräumung frei übertragbar gewesen. Er hätte daher die Option jederzeit an einen Dritten übertragen können. Dieser hätte dadurch das Recht erlangt, 48% der Geschäftsanteile an der Gesellschaft zu den in der Punktion genannten Bedingungen entweder selbst oder durch eine von ihm nominierte Person zu erwerben. Der Beschwerdeführer habe seine Option mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 an K und die H KEG verkauft. Der Verzicht auf die Option gegenüber den Optionsverpflichteten sei als Glattstellung der Option und damit als Veräußerung im ertragsteuerlichen Sinn anzusehen. Die Option sei nicht als höchstpersönliches Recht ausgestaltet und nicht auf die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers zugeschnitten gewesen. Da die Option jederzeit frei übertragbar und der Wert der Option somit frei realisierbar gewesen sei, habe es sich dabei jedenfalls um ein Wirtschaftsgut gehandelt. Im Übrigen sei die Option auch werthaltig gewesen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liege eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensminderung vor, wenn die "abgehende" Option für sich betrachtet einen Vermögenswert darstelle. Dies sei jedenfalls der Fall gewesen, habe

der Beschwerdeführer doch die Möglichkeit gehabt, 24% der Gesellschaftsanteile zu dem weit unter dem Marktwert liegenden Nominalwert zu erwerben. Auch sei nach dem klaren Wortlaut des Abtretungsvertrags vom 24. Jänner 2006 nicht auf die "Ausübung des Optionsrechts", sondern auf "das Optionsrecht als solches" verzichtet worden. Das Optionsrecht sei infolge dieses Verzichts untergegangen. Damit sei beim Optionsberechtigten eine Vermögensminderung eingetreten. Die sich auf der Seite der Optionsverpflichteten daraus ergebenden Vorteile seien ohne Belang. Jede Abtretung eines Optionsrechts sowie jeder Verzicht auf ein Optionsrecht hätten zur Folge, dass die jeweils andere Vertragspartei nach diesem Vorgang (Abtretung oder Verzicht) über den Vermögenswert frei verfügen könne. Im Übrigen hätten K und die H KEG ihre Geschäftsanteile jederzeit unter Mitübertragung der Verpflichtungen aus dem Optionsvertrag an einen Dritten veräußern und auf diese Weise einen entsprechenden Verkaufserlös erzielen können. Der Beschwerdeführer habe daher mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 seine Option "im ertragsteuerlichen Sinn veräußert". Eine Steuerpflicht nach Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 komme daher nicht in Betracht. Auch scheide eine Steuerpflicht nach Paragraph 30, EStG 1988 aus, weil die Veräußerung nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt sei.

In der Berufungsverhandlung vom 12. Dezember 2012 brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, das mit Punktation vom 14. August 2002 eingeräumte Vorkaufsrecht sei für ihn wertlos gewesen. Nach dem Willen der Parteien hätte dieses nur bei einer Veräußerung an (fremde) Dritte gelten sollen. Da der Verkauf der Gesellschaftsanteile im Jahr 2006 an ein nahestehendes Unternehmen erfolgt sei, hätten die Vertragsparteien das Vorkaufsrecht als nicht anwendbar angesehen und sei dieses daher im Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 nicht berücksichtigt worden. K gab in der Zeugeneinvernahme an, der Beschwerdeführer sei berechtigt gewesen, die Option an einen fremden Dritten zu übertragen. Es sei aber nur an die Ehegattin oder die Stiftung des Beschwerdeführers gedacht gewesen. Er könne sich nicht mehr daran erinnern, ob mit der Zahlung von EUR 200.000,-- das Optionsrecht oder das Vorkaufsrecht abgegolten hätte werden sollen. Es sei im Wesentlichen darum gegangen, "den 'lästigen' Gesellschafter auszukaufen". Der Ablösebetrag habe sich am Jahresumsatz und dem Umstand orientiert, dass ein Minderheitsgesellschafter abzufinden gewesen sei. Die Gesellschaftsanteile an der M Immobilien Verwaltung GmbH seien an die K&W Vermögensverwaltung AG verkauft worden, an der er selbst sowie Mag. H und fremde Dritte beteiligt gewesen seien. 2007 seien die Geschäftsanteile letztlich an die C AG veräußert worden.

Auch Mag. H gab in der Zeugeneinvernahme an, dass der Beschwerdeführer die Option auch an einen fremden Dritten hätte übertragen können. Wirtschaftlich sei aber an eine Übertragung an Angehörige oder eine dem Beschwerdeführer zuzurechnende Gesellschaft gedacht gewesen. Der Betrag von EUR 200.000,-- sei für die Aufgabe des Optionsrechts bezahlt worden. Zwar hätte der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt auch sein Vorkaufsrecht ausüben und in weiterer Folge an der Verkaufstransaktion teilnehmen können; dies sei jedoch nicht in seinem Interesse gewesen. Daher habe man sich darauf geeinigt, dass der Beschwerdeführer für EUR 200.000,-- auf sämtliche Rechte an der GmbH verzichte. Hätte der Beschwerdeführer nicht verzichtet, wären die GmbH-Anteile rasch wertlos gewesen, da die C AG die von ihr verwalteten Häuser aus der Hausverwaltung abgezogen hätte, wodurch ein wesentlicher Wertverlust eingetreten wäre.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab. Bei einer Option handle es sich um ein zivilrechtliches Gestaltungsrecht, welches - mangels ausdrücklicher Untersagung - jederzeit an Dritte abgetreten werden könne. Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers und den Zeugenaussagen bestünden grundsätzlich keine Zweifel daran, dass der Beschwerdeführer die ihm mit Punktation vom 14. August 2002 eingeräumte Option auch an einen fremden Dritten hätte übertragen können. Dem komme nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse aber keine Entscheidungsrelevanz zu. Nach den übereinstimmenden Aussagen des Beschwerdeführers und der Zeugen ergebe die nach § 21 BAO gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise, dass der Beschwerdeführer nur das Recht hätte haben sollen, die Option an eine ihm nahestehende Person zu übertragen. Der Beschwerdeführer habe kaum Interesse daran haben können, dass ein Fremder Anteile an der Gesellschaft erwerbe, wenn sich die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft auf Grund seiner Tätigkeit positiv entwickle. Auch die für den Fall der Übertragung der Option an einen fremden Dritten drohende Konsequenz, dass die C AG ihre Häuser aus der Hausverwaltung abziehen würde, spreche gegen die freie Übertragbarkeit der Option. Der Abzug des Verwaltungsstocks hätte eine unmittelbare Entwertung der Gesellschaftsanteile bedeutet. Damit wäre auch die eingeräumte Option wertlos geworden. Im Kontext mit der Befristung des Dienstverhältnisses auf fünf Jahre, der Möglichkeit zur Geltendmachung der Option erst nach fünf Jahren und dem vom Beschwerdeführer angeführten Grund für die Einräumung des Optionsrechts, wonach er

gleich einem Gesellschafter an der Wertsteigerung der Gesellschaft teilhaben und nach fünf Jahren auch formal zu 49% als Gesellschafter am Stammkapital der Gesellschaft hätte beteiligt sein sollen, liege ähnlich wie bei einem Veräußerungs- und Belastungsverbot und einem - wie im vorliegenden Fall auch bis Juni 2007 vereinbarten - Vorkaufsrecht ein höchstpersönliches Recht vor (Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, VwSlg. 7598/F, und vom 3. Juli 2003, 99/15/0003, VwSlg. 7843/F). Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab. Bei einer Option handle es sich um ein zivilrechtliches Gestaltungsrecht, welches - mangels ausdrücklicher Untersagung - jederzeit an Dritte abgetreten werden könne. Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers und den Zeugenaussagen bestünden grundsätzlich keine Zweifel daran, dass der Beschwerdeführer die ihm mit Puktation vom 14. August 2002 eingeräumte Option auch an einen fremden Dritten hätte übertragen können. Dem komme nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse aber keine Entscheidungsrelevanz zu. Nach den übereinstimmenden Aussagen des Beschwerdeführers und der Zeugen ergebe die nach Paragraph 21, BAO gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise, dass der Beschwerdeführer nur das Recht hätte haben sollen, die Option an eine ihm nahestehende Person zu übertragen. Der Beschwerdeführer habe kaum Interesse daran haben können, dass ein Fremder Anteile an der Gesellschaft erwerbe, wenn sich die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft auf Grund seiner Tätigkeit positiv entwickle. Auch die für den Fall der Übertragung der Option an einen fremden Dritten drohende Konsequenz, dass die C AG ihre Häuser aus der Hausverwaltung abziehen würde, spreche gegen die freie Übertragbarkeit der Option. Der Abzug des Verwaltungsstocks hätte eine unmittelbare Entwertung der Gesellschaftsanteile bedeutet. Damit wäre auch die eingeräumte Option wertlos geworden. Im Kontext mit der Befristung des Dienstverhältnisses auf fünf Jahre, der Möglichkeit zur Geltendmachung der Option erst nach fünf Jahren und dem vom Beschwerdeführer angeführten Grund für die Einräumung des Optionsrechts, wonach er gleich einem Gesellschafter an der Wertsteigerung der Gesellschaft teilhaben und nach fünf Jahren auch formal zu 49% als Gesellschafter am Stammkapital der Gesellschaft hätte beteiligt sein sollen, liege ähnlich wie bei einem Veräußerungs- und Belastungsverbot und einem - wie im vorliegenden Fall auch bis Juni 2007 vereinbarten - Vorkaufsrecht ein höchstpersönliches Recht vor (Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, VwSlg. 7598/F, und vom 3. Juli 2003, 99/15/0003, VwSlg. 7843/F).

Bei einer Glattstellung kaufe derjenige, der die Option eingeräumt habe, dieses Optionsrecht zurück. Nur ein Wirtschaftsgut könne Gegenstand eines solchen Rechtsgeschäfts sein. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, bei denen eine wirtschaftliche Ausnützung möglich sei. Diese Beurteilung habe nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu erfolgen. Dabei sei auf den Zeitpunkt der Einräumung der Option abzustellen. Die vom Beschwerdeführer als maßgeblich angesehene Zahlung für die Aufgabe des Optionsrechts im Jahr 2006 sei im Hinblick auf den Zeitpunkt der Einräumung der Option ohne Bedeutung. Das Optionsrecht sei dem Beschwerdeführer unentgeltlich eingeräumt worden. Zum Zeitpunkt der Optionseinräumung sei die Gesellschaft überschuldet gewesen. Zum damaligen Zeitpunkt sei nach den Angaben des Beschwerdeführers sogar eine Konkurseröffnung im Raum gestanden. Die Option habe daher im Zeitpunkt der Einräumung keinen Vermögenswert dargestellt.

Die Zahlung von EUR 200.000,- an den Beschwerdeführer im Jahr 2006 sei eindeutig nicht für den Erwerb des erst ab Juni 2007 ausübaren Optionsrechts, sondern zweifelsohne für den Verzicht auf dessen zukünftige Ausübung durch den Beschwerdeführer erfolgt. Der Vorgang sei daher nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Aus der zeitlichen Übereinstimmung der Ablösezahlung für den Verzicht auf die Option und des Anteilsverkaufs der verbleibenden Gesellschafter ergebe sich eindeutig, dass den Gesellschaftern der Verzicht "etwas wert" gewesen sei. Erst dieser Verzicht habe es ihnen ermöglicht, über sämtliche Gesellschaftsanteile frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen. Dieser Verkaufserlös wäre bei aufrechter Option zweifellos geringer gewesen. Demgegenüber sei für den Beschwerdeführer die Ausübung der Option erst ab Juni 2007 möglich gewesen. Der Beschwerdeführer habe durch seinen Verzicht am 24. Jänner 2006 auf die erst ab Juni 2007 ausübare Option zum Erwerb von 48% der Gesellschaftsanteile und auf das ihm nach der Puktation vom 14. August 2002 bis dahin zustehende Vorkaufsrecht für 99% der Gesellschaftsanteile zum Nominalwert den beiden anderen Gesellschaftern einen Nutzen verschafft, weil diese dadurch über die Anteile frei verfügen konnten. Dem Beschwerdeführer sei daher nicht zuzustimmen, dass das wirtschaftliche Kalkül der Optionsverpflichteten für die Beurteilung, ob eine Leistung an sie erbracht wurde, ohne Belang sei. Charakteristisch für

eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sei, dass ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung bestehe. Hätten die Gesellschafter die Anteile nicht verkaufen wollen, hätte der Beschwerdeführer nicht auf seine Rechte verzichtet. Der Beschwerdeführer habe aus seinem Verzicht offensichtlich einen wirtschaftlichen Vorteil erwartet. Der Vorgang könne daher nicht als Veräußerung von Privatvermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung angesehen werden. Die Zahlung von EUR 200.000,-- an den Beschwerdeführer im Jahr 2006 sei eindeutig nicht für den Erwerb des erst ab Juni 2007 ausübbaeren Optionsrechts, sondern zweifelsohne für den Verzicht auf dessen zukünftige Ausübung durch den Beschwerdeführer erfolgt. Der Vorgang sei daher nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Aus der zeitlichen Übereinstimmung der Ablösezahlung für den Verzicht auf die Option und des Anteilsverkaufs der verbleibenden Gesellschafter ergebe sich eindeutig, dass den Gesellschaftern der Verzicht "etwas wert" gewesen sei. Erst dieser Verzicht habe es ihnen ermöglicht, über sämtliche Gesellschaftsanteile frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen. Dieser Verkaufserlös wäre bei aufrechter Option zweifellos geringer gewesen. Demgegenüber sei für den Beschwerdeführer die Ausübung der Option erst ab Juni 2007 möglich gewesen. Der Beschwerdeführer habe durch seinen Verzicht am 24. Jänner 2006 auf die erst ab Juni 2007 ausübbaere Option zum Erwerb von 48% der Gesellschaftsanteile und auf das ihm nach der Punktation vom 14. August 2002 bis dahin zustehende Vorkaufsrecht für 99% der Gesellschaftsanteile zum Nominalwert den beiden anderen Gesellschaftern einen Nutzen verschafft, weil diese dadurch über die Anteile frei verfügen konnten. Dem Beschwerdeführer sei daher nicht zuzustimmen, dass das wirtschaftliche Kalkül der Optionsverpflichteten für die Beurteilung, ob eine Leistung an sie erbracht wurde, ohne Belang sei. Charakteristisch für eine Leistung im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 sei, dass ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung bestehe. Hätten die Gesellschafter die Anteile nicht verkaufen wollen, hätte der Beschwerdeführer nicht auf seine Rechte verzichtet. Der Beschwerdeführer habe aus seinem Verzicht offensichtlich einen wirtschaftlichen Vorteil erwartet. Der Vorgang könne daher nicht als Veräußerung von Privatvermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung angesehen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde - in einem nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat - erwogen: Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde - in einem nach Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, VwGG gebildeten Senat - erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich in der Beschwerde durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht darauf verletzt, dass "für das Entgelt für den Verzicht auf die Option gemäß Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 in Höhe von EUR 200.000,-- keine Einkommensteuer vorgeschrieben wird, also dieses Entgelt keiner Einkommensteuer unterliegt".

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 zählen zu den sonstigen Einkünften 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 leg. cit.) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 leg. cit. gehören. Gemäß Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 zählen zu den sonstigen Einkünften Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins bis 6 leg. cit.) noch zu den Einkünften im Sinne der Ziffer eins, 2, oder 4 leg. cit. gehören.

Eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung im Sinne der zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2010, 2007/13/0059, VwSlg. 8591/F, mwN). Eine Leistung im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung im Sinne der zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen vergleiche , das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2010, 2007/13/0059, VwSlg. 8591/F, mwN).

Nach den §§ 30 und 31 EStG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012) dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leitet der Verwaltungsgerichtshof ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung im Sinne des § 29 Z 3

ESTG 1988 angesehen werden kann (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0091, VwSlg. 8378/F, und vom 28. Mai 2009, 2007/15/0200). Maßgeblich ist, ob das Vermögen des Beschwerdeführers durch den Verzicht auf die Optionsausübung eine Minderung erfährt; der geleistete Betrag daher einen beim Beschwerdeführer eingetretenen Vermögensverlust ausgleichen soll (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 28. Oktober 2008). Nach den Paragraphen 30 und 31 EStG 1988 in der Fassung vor dem 1. StabG 2012) dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leitet der Verwaltungsgerichtshof ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 angesehen werden kann vergleiche , etwa die Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0091, VwSlg. 8378/F, und vom 28. Mai 2009, 2007/15/0200). Maßgeblich ist, ob das Vermögen des Beschwerdeführers durch den Verzicht auf die Optionsausübung eine Minderung erfährt; der geleistete Betrag daher einen beim Beschwerdeführer eingetretenen Vermögensverlust ausgleichen soll vergleiche , nochmals das Erkenntnis vom 28. Oktober 2008).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheids in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Auch ist auf das Vorbringen der Parteien im Berufungsverfahren sachverhaltsbezogen im Einzelnen einzugehen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis vom 21. Oktober 2015, 2011/13/0096, mwN). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheids in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Auch ist auf das Vorbringen der Parteien im Berufungsverfahren sachverhaltsbezogen im Einzelnen einzugehen vergleiche , beispielsweise das Erkenntnis vom 21. Oktober 2015, 2011/13/0096, mwN).

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis gelangt, dass das Vermögen des Beschwerdeführers durch den "Verzicht auf Optionsrechte" laut dem Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 keine Minderung erfahren und es sich bei dem "Optionsrecht" um ein höchstpersönliches Recht des Beschwerdeführers gehandelt habe.

Der Beschwerdeführer kritisiert bereits zu Recht die Ansicht der belangten Behörde, wonach es für die Beurteilung der Frage, ob der Option ein Wert beizumessen sei, auf den Zeitpunkt der Optionseinräumung ankomme. Maßgeblich sei vielmehr, ob die Option im Zeitpunkt des "Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes" werthaltig gewesen sei.

Wesentlich ist, ob der Optionsausübungspreis für ein Wirtschaftsgut unter dem Marktwert liegt. Liegt der Wert eines Gesellschaftsanteils zum Zeitpunkt der "Abtretung" über dem Nominalwert - wie dies der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgebracht hat - stellt die Option einen Vermögenswert dar (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0200). In diesem Fall kann eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung vorliegen. Wesentlich ist, ob der Optionsausübungspreis für ein Wirtschaftsgut unter dem Marktwert liegt. Liegt der Wert eines Gesellschaftsanteils zum Zeitpunkt der "Abtretung" über dem Nominalwert - wie dies der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgebracht hat - stellt die Option einen Vermögenswert dar vergleiche , nochmals das Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0200). In diesem Fall kann eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung vorliegen.

Da die belangte Behörde es unterlassen hat, entsprechende Feststellungen zum Wert der "Optionsrechte" im Zeitpunkt des "Verzichts" zu treffen, hat sie den angefochtenen Bescheid schon deshalb mit einem wesentlichen Begründungsmangel belastet.

Außerdem erscheint der angefochtene Bescheid auch insoweit nicht schlüssig begründet, als nach den Feststellungen der belangten Behörde der Beschwerdeführer jedenfalls das Recht hatte, die mit Punkttation vom 14. August 2002 eingeräumte Option an ihm nahestehende Personen zu übertragen, an anderer Stelle aber von der Höchstpersönlichkeit des Optionsrechts (ähnlich einem Belastungs- und Veräußerungsverbot oder einem Vorkaufsrecht) ausgegangen wird.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG aufzuheben.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 24. Februar 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013130012.X00

Im RIS seit

30.03.2016

Zuletzt aktualisiert am

22.04.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at