

TE Vwgh Erkenntnis 2010/10/20 2007/13/0059

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.10.2010

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §29 Z1;

EStG 1988 §29 Z3;

EStG 1988 §30;

EStG 1988 §31;

VwRallg;

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 § 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 Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des G in W, vertreten durch die Prunbauer, Themmer & Toth Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Biberstraße 15, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 8. Mai 2007, GZ. RV/1949- W/03, betreffend Einkommensteuer 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist strittig, ob eine vom Beschwerdeführer im Streitjahr 1999 erhaltene Zahlung in Höhe rund 8 Mio. S für den Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes den sonstigen Einkünften nach § 29 Z 3 EStG 1988 (als Einkünfte aus Leistungen) zuzurechnen ist. Im Beschwerdefall ist strittig, ob eine vom Beschwerdeführer im Streitjahr 1999 erhaltene Zahlung in Höhe rund 8 Mio. S für den Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes den sonstigen Einkünften nach Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 (als Einkünfte aus Leistungen) zuzurechnen ist.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, nach der Aktenlage sei Daniel E. Alleingesellschafter der Telefon N. GmbH (im Folgenden nur: GmbH) gewesen, deren Stammkapital 500.000 S betragen habe. Mit Verträgen vom 25. Juni 1999 habe Daniel E. seine Anteile nach Einzahlung der noch zur Hälfte ausstehenden Einlage abgetreten. Bei der Ermittlung seiner Einkünfte des Jahres 1999 seien dem Veräußerungserlös in Höhe von rund 20 Mio. S Werbungskosten in der Höhe von rund 11,6 Mio. S gegenüber gestanden. Darin sei ein Betrag in Höhe von rund 8 Mio. S enthalten gewesen, den Daniel E. an den Beschwerdeführer als Abgeltung für den Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes bezahlt habe. Das Optionsrecht für den Erwerb von 24 % bzw. 49 % des Stammkapitals sei dem Beschwerdeführer mit Vertrag vom 22. Februar 1998 unentgeltlich gewährt worden. Als Ausübungspreis sei ein Betrag in Höhe der anteiligen einbezahlten Einlage vereinbart gewesen.

Die zwischen Daniel E. und dem Beschwerdeführer am 22. Februar 1998 abgeschlossene Optionsvereinbarung habe den Titel "Optionsvereinbarung auf die Errichtung eines Anbots zwecks Abtretung von Geschäftsanteilen" getragen und folgenden Inhalt gehabt:

"1. Herr Daniel (E.) ist Eigentümer und Alleingesellschafter der (GmbH) mit Sitz in (W.). Das Stammkapital beträgt S 500.000,00 und ist zur Hälfte einbezahlt. 49 % des Stammkapitals sind für Herrn Daniel (E.) frei verfügbar.

2. Im Fall der Ausübung dieses Optionsrechtes verpflichtet sich Herr Daniel (E.) ein Anbot auf Abtretung von Geschäftsanteilen in Höhe von 24 % des Stammkapitals um einen Abtretungspreis von S 120.000,00 an Herrn (Beschwerdeführer) oder eine von diesem namhaft gemachte dritte Person zu errichten oder diesem direkt abzutreten. Festgehalten wird, dass Herr Daniel (E.) hinsichtlich der restlichen 51 % derzeit nicht frei verfügen kann. Sollte Herr Daniel (E.), auf welche Weise auch immer, in die freie Verfügungsgewalt gelangen, so erhöht sich das Optionsrecht auf ein Abtretungsanbot auf die Höhe von 49 % des Stammkapitals. Herr Daniel (E.) enthält sich jedweder Verfügung über den optionierten Geschäftsanteil ohne ausdrücklicher Zustimmung des Herrn (Beschwerdeführers).

3. Dieses Optionsrecht ist bis zum 31.12.2000 gültig. Eine vorzeitige Auflösung kann nur vom Rechtsbegünstigten, (Beschwerdeführer), durchgeführt werden. Diese Option erlischt, wenn Herr (Beschwerdeführer) nicht bis zu diesem Zeitpunkt die Errichtung eines Anbots an ihn oder eine von ihm namhaft gemachte dritte Person schriftlich von Herrn Daniel (E.) angefordert hat."

Nach einer Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2001 seien die Gründe für die Einräumung des Optionsrechtes darin gelegen gewesen, dass die ursprüngliche Geschäftsidee für die neu gegründete Gesellschaft - die Entwicklung eines Telefonkartensystems - vom Beschwerdeführer und Daniel E. gestammt habe. Aus beruflichen Gründen habe sich der Beschwerdeführer jedoch weder beteiligen noch in weiterer Folge für die Umsetzung dieser Geschäftsidee tätig werden wollen. Er habe sich im Einvernehmen mit Daniel E. eine Option zum Preis des anteiligen Stammkapitals einräumen lassen, um im Fall eines wirtschaftlichen Erfolges in die Gesellschaft einsteigen zu können. Zur Frage, weshalb keine Gegenleistung für die Einräumung des Optionsrechtes vereinbart worden sei, habe der Beschwerdeführer angegeben, dass die Geschäftsidee zum damaligen Zeitpunkt nur im theoretischen Ansatz vorhanden gewesen und es auch nicht sicher gewesen sei, ob eine technische Umsetzung überhaupt möglich sei und ein wirtschaftlicher Erfolg erreicht werden könne. Dieser sei auch bis zum Zeitpunkt der Abtretung nicht erreicht worden. Das Unternehmen C., das die Anteile schließlich erworben habe, sei am Erwerb der Geschäftsanteile nur deshalb interessiert gewesen, um für den beabsichtigten Börsengang ein angemessenes Umsatzvolumen darstellen zu können.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999, in dem die Abgeltung für den Verzicht auf die Ausübung

des Optionsrechtes beim Beschwerdeführer als Einkünfte aus sonstigen Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 erfasst worden sei, habe der Beschwerdeführer die Auffassung vertreten, dass es sich um einen veräußerungsähnlichen Vorgang im privaten Bereich gehandelt habe. Bei dem Optionsrecht habe es sich um ein Wirtschaftsgut bzw. einen Vermögensgegenstand gehandelt. Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach den Bestimmungen der §§ 30 und 31 EStG 1988 könnten nicht als Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gewertet werden. Die Höhe des Entgelts habe sich nach dem vom Optionsgeber erzielten Überschuss aus der Veräußerung der GmbH-Anteile an einen Dritten ergeben. Hätte Daniel E. die Geschäftsanteile nicht verkauft, hätte der Beschwerdeführer auch kein Entgelt für seinen Verzicht auf das Optionsrecht erhalten. Das Entgelt sei nur für den Fall vereinbart worden, dass der Vermögenswert in seiner Substanz verkauft und nicht eine Nutzungsmöglichkeit unter Beibehaltung des Substanzwertes für Daniel E. geschaffen werde. In einer Berufungsergänzung vom 12. Juli 2004 habe der Beschwerdeführer die Stellungnahme einer Rechtsanwaltspartnerschaft vorgelegt, die auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters zum Thema abgegeben worden sei, ob eine Option ein Wirtschaftsgut bilde oder nicht. Die Rechtsanwälte seien zu dem Schluss gekommen, dass es sich bei dem gegenständlichen Optionsrecht um ein selbständig bewertbares und übertragbares Wirtschaftsgut gehandelt habe. Daniel E. habe sich die Erlangung des Wirtschaftsgutes als Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs den Betrag von rund 8 Mio. S "kosten lassen". Die Option habe somit zweifellos einen wirtschaftlichen Wert gehabt und sei selbständig bewertbar gewesen. Als Wert habe man "allem Anschein nach den nach Ansicht der Vertragsparteien dafür erzielbaren Erlös eingesetzt". Nach Ansicht der Rechtsanwälte ergebe sich die Übertragbarkeit des Optionsrechtes aus der in der Optionsvereinbarung enthaltenen Textstelle, wonach die Option erlösche, wenn der Beschwerdeführer nicht bis zum 31. Dezember 2000 die Errichtung eines Anbotes an ihn oder an eine von ihm namhaft gemachte dritte Person schriftlich von Daniel E. angefordert habe. In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999, in dem die Abgeltung für den Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechtes beim Beschwerdeführer als Einkünfte aus sonstigen Leistungen gemäß Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 erfasst worden sei, habe der Beschwerdeführer die Auffassung vertreten, dass es sich um einen veräußerungsähnlichen Vorgang im privaten Bereich gehandelt habe. Bei dem Optionsrecht habe es sich um ein Wirtschaftsgut bzw. einen Vermögensgegenstand gehandelt. Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach den Bestimmungen der Paragraphen 30, und 31 EStG 1988 könnten nicht als Leistungen im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 gewertet werden. Die Höhe des Entgelts habe sich nach dem vom Optionsgeber erzielten Überschuss aus der Veräußerung der GmbH-Anteile an einen Dritten ergeben. Hätte Daniel E. die Geschäftsanteile nicht verkauft, hätte der Beschwerdeführer auch kein Entgelt für seinen Verzicht auf das Optionsrecht erhalten. Das Entgelt sei nur für den Fall vereinbart worden, dass der Vermögenswert in seiner Substanz verkauft und nicht eine Nutzungsmöglichkeit unter Beibehaltung des Substanzwertes für Daniel E. geschaffen werde. In einer Berufungsergänzung vom 12. Juli 2004 habe der Beschwerdeführer die Stellungnahme einer Rechtsanwaltspartnerschaft vorgelegt, die auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters zum Thema abgegeben worden sei, ob eine Option ein Wirtschaftsgut bilde oder nicht. Die Rechtsanwälte seien zu dem Schluss gekommen, dass es sich bei dem gegenständlichen Optionsrecht um ein selbständig bewertbares und übertragbares Wirtschaftsgut gehandelt habe. Daniel E. habe sich die Erlangung des Wirtschaftsgutes als Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs den Betrag von rund 8 Mio. S "kosten lassen". Die Option habe somit zweifellos einen wirtschaftlichen Wert gehabt und sei selbständig bewertbar gewesen. Als Wert habe man "allem Anschein nach den nach Ansicht der Vertragsparteien dafür erzielbaren Erlös eingesetzt". Nach Ansicht der Rechtsanwälte ergebe sich die Übertragbarkeit des Optionsrechtes aus der in der Optionsvereinbarung enthaltenen Textstelle, wonach die Option erlösche, wenn der Beschwerdeführer nicht bis zum 31. Dezember 2000 die Errichtung eines Anbotes an ihn oder an eine von ihm namhaft gemachte dritte Person schriftlich von Daniel E. angefordert habe.

Der "Wirtschaftsguteigenschaft gegenständlicher Option" stehe - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - entgegen, dass Daniel E. nicht das Wirtschaftsgut "Optionsrecht" erworben, sondern für den Verzicht auf dessen Ausübung bezahlt habe. Der Betrag von rund 8 Mio. S sage auch nichts über den Wert des Optionsrechtes aus, weil für dessen Einräumung vom Beschwerdeführer nichts bezahlt worden sei. Die Abgeltung des Verzichtes auf die Ausübung des Optionsrechtes bedeute lediglich, dass der Verzicht für Daniel E. "an sich etwas wert war, da ihm dieser erst ermöglichte über alle Anteile frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen". Aus den Bestimmungen in der Optionsvereinbarung sei keine Übertragbarkeit der Option abzuleiten. Optionsberechtigter bleibe nämlich immer der Beschwerdeführer, der eine Legung eines Anbotes verlangen könne, "sei es an ihn oder einen Dritten". Ähnlich wie bei einem Veräußerungs- und Belastungsverbot handle es sich somit

auch hier um ein höchstpersönliches Recht. Wirtschaftliche Bedeutung habe das Optionsrecht des Beschwerdeführers erst dann erlangt, "als ihm für die Nichtausübung ein geldwerter Vorteil angeboten wurde". Im Beschwerdefall habe der Beschwerdeführer durch die Ausübung seiner Option nur verhindern wollen, dass sich ein anderer als er oder eine von ihm namhaft gemachte Person an der Gesellschaft beteiligten. Ein selbständig bewertbares und übertragbares Wirtschaftsgut stelle dieses Gestaltungsrecht des Beschwerdeführers nicht dar. Das Optionsrecht sei auch unentgeltlich eingeräumt worden, weil die Geschäftsidee nur im theoretischen Ansatz vorhanden gewesen und die technische Umsetzung oder ein wirtschaftlicher Erfolg ungewiss gewesen sei. Dem Beschwerdeführer sei im Zeitpunkt des Verzichtes bewusst gewesen, dass ihm dieser einen beträchtlichen Vermögensvorteil bringen werde, weil Daniel E. damit über sämtliche Anteile frei verfügen könne. Der Beschwerdeführer habe daher diesem durch sein von wirtschaftlichem Kalkül getragenes Verhalten einen Nutzen verschafft. Charakteristisch für eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sei, dass ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung bestehe. Hätte Daniel E. die Anteile nicht verkaufen wollen, hätte der Beschwerdeführer auf sein Recht nicht verzichtet. Er habe aus seinem Verzicht einen wirtschaftlichen Vorteil zu erwarten gehabt. Die Leistung für diesen Verzicht sei daher unter § 29 Z 3 EStG 1988 subsumierbar. Der "Wirtschaftsguteigenschaft gegenständlicher Option" stehe - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - entgegen, dass Daniel E. nicht das Wirtschaftsgut "Optionsrecht" erworben, sondern für den Verzicht auf dessen Ausübung bezahlt habe. Der Betrag von rund 8 Mio. S sage auch nichts über den Wert des Optionsrechtes aus, weil für dessen Einräumung vom Beschwerdeführer nichts bezahlt worden sei. Die Abgeltung des Verzichtes auf die Ausübung des Optionsrechtes bedeute lediglich, dass der Verzicht für Daniel E. "an sich etwas wert war, da ihm dieser erst ermöglichte über alle Anteile frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen". Aus den Bestimmungen in der Optionsvereinbarung sei keine Übertragbarkeit der Option abzuleiten. Optionsberechtigter bleibe nämlich immer der Beschwerdeführer, der eine Legung eines Angebotes verlangen könne, "sei es an ihn oder einen Dritten". Ähnlich wie bei einem Veräußerungs- und Belastungsverbot handle es sich somit auch hier um ein höchstpersönliches Recht. Wirtschaftliche Bedeutung habe das Optionsrecht des Beschwerdeführers erst dann erlangt, "als ihm für die Nichtausübung ein geldwerter Vorteil angeboten wurde". Im Beschwerdefall habe der Beschwerdeführer durch die Ausübung seiner Option nur verhindern wollen, dass sich ein anderer als er oder eine von ihm namhaft gemachte Person an der Gesellschaft beteiligten. Ein selbständig bewertbares und übertragbares Wirtschaftsgut stelle dieses Gestaltungsrecht des Beschwerdeführers nicht dar. Das Optionsrecht sei auch unentgeltlich eingeräumt worden, weil die Geschäftsidee nur im theoretischen Ansatz vorhanden gewesen und die technische Umsetzung oder ein wirtschaftlicher Erfolg ungewiss gewesen sei. Dem Beschwerdeführer sei im Zeitpunkt des Verzichtes bewusst gewesen, dass ihm dieser einen beträchtlichen Vermögensvorteil bringen werde, weil Daniel E. damit über sämtliche Anteile frei verfügen könne. Der Beschwerdeführer habe daher diesem durch sein von wirtschaftlichem Kalkül getragenes Verhalten einen Nutzen verschafft. Charakteristisch für eine Leistung im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 sei, dass ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung bestehe. Hätte Daniel E. die Anteile nicht verkaufen wollen, hätte der Beschwerdeführer auf sein Recht nicht verzichtet. Er habe aus seinem Verzicht einen wirtschaftlichen Vorteil zu erwarten gehabt. Die Leistung für diesen Verzicht sei daher unter Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 subsumierbar.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde sieht sich der Beschwerdeführer in seinem "Recht auf Nichtzahlung der Einkommensteuer aufgrund des Verzichtes seines Optionsrechtes verletzt".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

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 hg. Erkenntnis vom 25. November 1986, 86/14/0072, VwSlg. 6.173/F). 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 hg. Erkenntnis vom 25. November 1986, 86/14/0072, VwSlg. 6.173/F).

Nach den §§ 30 und 31 EStG 1988 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. Zwar enthält § 29 Z 3 leg. cit. ausdrücklich die Regelung der Subsidiarität gegenüber den Tatbeständen der §§ 30 und 31, was sich als überflüssige Regelung erweist, wenn die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens von vornherein nicht zu den Leistungen zählt. Aus der Gesetzessystematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers ergibt sich aber, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch §§ 30 und 31 EStG 1988 erfasst wird (und auch nicht unter § 29 Z 1 EStG 1988 fällt), nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 einsetzen soll. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände oder bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30 und 31 leg. cit., wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, VwSlg. 7.508/F, vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0091, und vom 28. Mai 2009, 2007/15/0200). Nach den Paragraphen 30 und 31 EStG 1988 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. Zwar enthält Paragraph 29, Ziffer 3, leg. cit. ausdrücklich die Regelung der Subsidiarität gegenüber den Tatbeständen der Paragraphen 30 und 31, was sich als überflüssige Regelung erweist, wenn die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens von vornherein nicht zu den Leistungen zählt. Aus der Gesetzessystematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers ergibt sich aber, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch Paragraphen 30 und 31 EStG 1988 erfasst wird (und auch nicht unter Paragraph 29, Ziffer eins, EStG 1988 fällt), nicht eine Besteuerung nach Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 einsetzen soll. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände oder bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der Paragraphen 30 und 31 leg. cit., wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, VwSlg. 7.508/F, vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0091, und vom 28. Mai 2009, 2007/15/0200).

Im Erkenntnis vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, VwSlg. 7.508/F, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der entgeltliche Verzicht auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei, und die Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 daher den Verzichtenden nicht in seinen Rechten verletze. Im Erkenntnis vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, VwSlg. 7.508/F, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der entgeltliche Verzicht auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei, und die Subsumtion unter Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 daher den Verzichtenden nicht in seinen Rechten verletze.

Im Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 99/15/0003, VwSlg. 7.843/F, hat der Verwaltungsgerichtshof den entgeltlichen Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts dem Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 subsumiert. In der Aufgabe des Vorkaufsrechtes liege jedenfalls ein Handeln gegen Entgelt, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt werde. Der Vorgang sei auch nicht als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Im Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 99/15/0003, VwSlg. 7.843/F, hat der Verwaltungsgerichtshof den entgeltlichen Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts dem Tatbestand des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 subsumiert. In der Aufgabe des Vorkaufsrechtes liege jedenfalls ein Handeln gegen Entgelt, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt werde. Der Vorgang sei auch nicht als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen.

Das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0091, betrifft das von einem potenziellen Vermieter gestellte befristete Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages zu einem nicht fremdunüblichen Mietzins. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu Recht erkannt, dass das dem Anbotsempfänger geleistete Entgelt für das Unterlassen der Annahme dieses Angebotes zu Einkünften iSd § 29 Z 3 EStG 1988 führe. Das Vermögen des Verzichtenden habe durch den Verzicht auf die Optionsausübung keine Minderung erfahren. Der Vorgang könne nicht als Veräußerung von Privatvermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung angesehen werden. In diesem Sinne könne auch die Option nicht als selbständig bewertbares (und verwertbares) Wirtschaftsgut

angesehen werden, weil es mit dem (weggefallenen) Optionszweck in einem unlösbaren Zusammenhang steht (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG3, § 29 Rz 42). Das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0091, betrifft das von einem potenziellen Vermieter gestellte befristete Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages zu einem nicht fremdunüblichen Mietzins. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu Recht erkannt, dass das dem Anbotsempfänger geleistete Entgelt für das Unterlassen der Annahme dieses Angebotes zu Einkünften iSd Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 führe. Das Vermögen des Verzichtenden habe durch den Verzicht auf die Optionsausübung keine Minderung erfahren. Der Vorgang könne nicht als Veräußerung von Privatvermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung angesehen werden. In diesem Sinne könne auch die Option nicht als selbständig bewertbares (und verwertbares) Wirtschaftsgut angesehen werden, weil es mit dem (weggefallenen) Optionszweck in einem unlösbaren Zusammenhang steht vergleiche , Jakom/Kanduth-Kristen, EStG3, Paragraph 29, Rz 42).

Bei einer Option handelt es sich um ein dem Vorvertrag verwandtes Rechtsinstrument, durch das eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Rechtsverhältnis in Geltung zu setzen (vgl. z.B. Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I13, 143). Bei einer Option handelt es sich um ein dem Vorvertrag verwandtes Rechtsinstrument, durch das eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Rechtsverhältnis in Geltung zu setzen vergleiche , z.B. Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I13, 143).

Wie bereits in der im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2001 wird auch in der Beschwerde vorgebracht, dass das ohne finanzielle Gegenleistung eingeräumte Optionsrecht den Zweck gehabt habe, dem Beschwerdeführer, von dem auch die Geschäftsidee zu einem nicht unbeträchtlichen Teil gestammt habe, für den Fall des wirtschaftlichen Erfolgs den "Einstieg" in die GmbH zu ermöglichen (eine Beteiligung sei ihm damals aus beruflichen Gründen - "Wettbewerbsverbot, damaliger Arbeitgeber, zeitliche Gründe" - nicht möglich gewesen). Damit war aber die in Form eines Optionsrechts gekleidete Vereinbarung auf die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers abgestellt. Der belangten Behörde kann somit nicht entgegengetreten werden, wenn sie vor dem Hintergrund des Sinnes der Vereinbarung das gegenständliche Gestaltungsrecht als höchstpersönliches Recht des Beschwerdeführers beurteilt hat. Mit dem Optionsverzicht fand weiters kein Übergang eines "Optionsrechtes" an Daniel E. statt, sondern es wurde lediglich auf dessen Ausübung ihm gegenüber verzichtet. Der Vorgang ist nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen (vgl. in diesem Sinne beispielsweise nochmals das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, sowie - zur insoweit vergleichbaren Rechtslage des EStG 1972 - Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 29 Tz 14). Wie bereits in der im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2001 wird auch in der Beschwerde vorgebracht, dass das ohne finanzielle Gegenleistung eingeräumte Optionsrecht den Zweck gehabt habe, dem Beschwerdeführer, von dem auch die Geschäftsidee zu einem nicht unbeträchtlichen Teil gestammt habe, für den Fall des wirtschaftlichen Erfolgs den "Einstieg" in die GmbH zu ermöglichen (eine Beteiligung sei ihm damals aus beruflichen Gründen - "Wettbewerbsverbot, damaliger Arbeitgeber, zeitliche Gründe" - nicht möglich gewesen). Damit war aber die in Form eines Optionsrechts gekleidete Vereinbarung auf die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers abgestellt. Der belangten Behörde kann somit nicht entgegengetreten werden, wenn sie vor dem Hintergrund des Sinnes der Vereinbarung das gegenständliche Gestaltungsrecht als höchstpersönliches Recht des Beschwerdeführers beurteilt hat. Mit dem Optionsverzicht fand weiters kein Übergang eines "Optionsrechtes" an Daniel E. statt, sondern es wurde lediglich auf dessen Ausübung ihm gegenüber verzichtet. Der Vorgang ist nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen vergleiche , in diesem Sinne beispielsweise nochmals das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, sowie - zur insoweit vergleichbaren Rechtslage des EStG 1972 - Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Paragraph 29, Tz 14).

Es ist unstrittig, dass Daniel E. durch den in Rede stehenden Verzicht auf das Optionsrecht durch den Beschwerdeführer in die Lage versetzt wurde, über alle Anteile an der GmbH frei zu verfügen. Damit wurde Daniel E. durch den Optionsverzicht auch ein wirtschaftlicher Vorteil im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 verschafft. Daniel E. hat bei der Ermittlung seiner Einkünfte für das Jahr 1999 den an den Beschwerdeführer als Abgeltung für den Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechtes bezahlten (anteiligen) Verkaufserlös als Werbungskosten abgesetzt. Es ist unstrittig, dass Daniel E. durch den in Rede stehenden Verzicht auf das Optionsrecht durch den Beschwerdeführer in die Lage versetzt wurde, über alle Anteile an der GmbH frei zu verfügen. Damit wurde Daniel E. durch den Optionsverzicht auch ein

wirtschaftlicher Vorteil im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 verschafft. Daniel E. hat bei der Ermittlung seiner Einkünfte für das Jahr 1999 den an den Beschwerdeführer als Abgeltung für den Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechtes bezahlten (anteiligen) Verkaufserlös als Werbungskosten abgesetzt.

Die belangte Behörde konnte in schlüssiger Weise davon ausgehen, dass dieser dem Beschwerdeführer bezahlte Betrag von rund 8 Mio. S die Gegenleistung für seinen Optionsverzicht bildete (auch wenn der Verzicht nach dem Beschwerdevorbringen "endgültig" gewesen sei und selbst dann wirksam gewesen wäre, wenn Daniel E. seine Geschäftsanteile nicht verkauft hätte). So wird etwa auch in der vom Beschwerdeführer der belangten Behörde am 12. Juli 2004 vorgelegten Rechtsexpertise einer Anwaltskanzlei u.a. darauf hingewiesen, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Optionsverzicht des Beschwerdeführers und dem Verkauf der Geschäftsanteile durch Daniel E. "nicht wegzudenken sei". Es sei auch geradezu wirtschaftlich unmöglich, dass sich der Beschwerdeführer, "als potentieller Gesellschafter", und Daniel E. als Gesellschafter der GmbH am 18. Mai 1999, dem Tag der Unterfertigung des Optionsverzichtes, des Wertes dieser Option nicht bewusst gewesen seien, aber "nur vier Monate danach die Anteile dann doch für den, bei dieser Unternehmensgröße beachtlichen, Betrag von ATS 17,000.000,-- verkaufen".

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 20. Oktober 2010

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007130059.X00

Im RIS seit

19.11.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at