jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/10/28 2006/15/0091

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.10.2008

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §29 Z1;
EStG 1988 §29 Z3;
EStG 1988 §30;
EStG 1988 §31;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des K H in L, vertreten durch Dr. Mayer GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 12. Dezember 2005, GZ. RV/1781-L/02, betreffend Einkommensteuer 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu bezahlen.

Begründung

Dem Beschwerdeführer wurde mit Vereinbarung vom 19. April 1996 folgende - auszugsweise wiedergegebene - Zusage eingeräumt:

"OPTION

1. EIGENTUMSVERHÄLTNISSE

Die (K. GmbH) ist Alleineigentümerin der Baurechte EZ xx und EZ xy je Grundbuch .... Auf diesen Baurechtseinlagen sind diverse Betriebsgebäude errichtet. Laut den beiden Baurechtsverträgen vom 9.11.1970, die der (N. GmbH) bekannt sind, dauert das Baurecht bis 28.2.2049. Die (N. GmbH) verpflichtet sich, nichts zu unternehmen, was die Rechtsposition der (K. GmbH) aus diesen Baurechtsverträgen beeinträchtigen könnte.

2. BESTANDOBJEKT

Die '(K. GmbH)' vermietet an die '(N. GmbH)' und Letztere mietet von der Ersteren die in beiliegender Planskizze kariert

eingezeichneten Gebäude und Grundflächen. Gemeinsam mit der Bauberechtigten wird die in der beiliegenden Planskizze liniert eingezeichnete Zufahrt genutzt, wobei die wechselseitige Nutzung dieser Zufahrt weder die (N. GmbH) noch die (K. GmbH) beeinträchtigen darf (...)

3. OPTION

Die (N. GmbH) räumt Hr. (Beschwerdeführer) die Option ein, die Alleinmietrechte auf der von der (N. GmbH) gemieteten Realität (siehe beiliegende Skizze) zu erlangen.

4. BEDINGUNGEN

4.01 Mietzins:

Der Mietzins wird einverständlich zwischen den Vertragspartnern mit monatlich S 30.000,-- (Schilling dreißigtausend) zusätzlich Umsatzsteuer und Betriebskosten vereinbart und ist vom Mieter an den Vermieter bis spätestens Fünften eines jeden Monats zu überweisen. ...

5. VERWENDUNGSZWECK

Die Vermietung des vertragsgegenständlichen Objektes erfolgt ausschließlich für Betriebszwecke des Mieters innerhalb der entsprechenden Bau- und Betriebsgenehmigungen. Der Mieter ist dazu verpflichtet, die für seinen Betrieb gesetzlich vorgeschriebenen Genehmigungen bei den zuständigen Behörden rechtzeitig einzuholen. Das Mietobjekt sollte als Lagerhalle und Servicehalle für Baumaschinen verwendet werden.

...

7. UNTERVERMIETUNG

Eine Untervermietung, sowie die entgeltliche oder unentgeltliche Abtretung der Rechte des Mieters aus dem Mietvertrag ist nicht gestattet. Davon ausgenommen ist die Übertragung an einen Mieter an welchen der Mieter oder seine derzeitige Gesellschaft mehrheitlich beteiligt sind.

Ein Verstoß gegen diese Bestimmungen führt zur sofortigen Auflösung dieses Mietvertrages.

...(es folgen weitere Einzelheiten des in Aussicht genommenen Mietvertrages)

SONSTIGE BESTIMMUNGEN

...

19. Mit dieser Option bleibt die (N. GmbH) dem Hr. (Beschwerdeführer) bis einschließlich 28.2.1997 im Wort. Die Option gilt als angenommen, wenn diese mit eingeschriebenem Brief innerhalb der Optionsfrist (Datum des Poststempels) angenommen wird."

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass eine schriftliche Annahme der Option nicht erfolgt sei. Doch habe sich der Beschwerdeführer am 30. November 1996 unwiderruflich bereit erklärt, die eingeräumte Option nicht auszuüben, wenn

a) die N. GmbH ihre Rechte an die O. AG oder eine von der

O. AG bestimmte Leasingfirma abtrete (und)

b) die N. GmbH eine Abstandszahlung in Höhe von 5 Mio. S leiste.

Am 24. Juni 1997 sei dem Beschwerdeführer angekündigt worden, dass die O. AG voraussichtlich Mitte September 1997 den Vertrag über die Ablöse des "Bestandsvertrages" unterschreiben und die Optionsrücktrittserklärung vom 30. November 1996 deshalb in Anspruch genommen werde.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 1997 habe die N. GmbH mitgeteilt, die Ablöseverträge seien von der O. unterschrieben worden; die Optionsrücktrittserklärung des Beschwerdeführers werde angenommen.

Am 22. Oktober 1997 habe der Beschwerdeführer den Empfang von 5 Mio. S bestätigt. Eine Besteuerung sei bisher nicht erfolgt, weil nach Ansicht des Beschwerdeführers ein Verkauf eines privaten Mietrechtes vorliege, welcher außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist getätigt worden sei.

Demgegenüber vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Vorgang gemäß § 29 Z. 3 EStG 1988 (Einkünfte aus Leistungen) steuerpflichtig sei.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung und erließ einen geänderten Einkommensteuerbescheid 1997, in dem der Betrag von 5 Mio. S in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wurde.

In seiner dagegen erhobenen Berufung stellte sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, es sei von der Veräußerung eines Optionsrechtes auszugehen. Der dafür erhaltene Betrag von 5 Mio. S bilde den Ersatz für den endgültigen Verlust eines "Optionsrechtes in seiner Substanz". Die Veräußerung sei am 24. Juni 1997, somit außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung nach Durchführung ergänzender Erhebungen als unbegründet ab. Laut Darstellung des Beschwerdeführers vom 25. April 2003 sei am 30. November 1996 (ohne dass die Option bis dahin in Anspruch genommen worden wäre) vereinbart worden, die "Optionsrechte zurückzugeben", sofern die N. GmbH ihre Mietrechte an die O. AG abtrete. Gleichzeitig sei die vereinbarte Optionsfrist auf unbestimmte Zeit ("bzw. bis zum Abschluss der Verhandlungen" mit der O. AG) verlängert worden. Der Beschwerdeführer sei demgemäss nie Inhaber von Mietrechten gewesen. Er habe vielmehr bis zum Abschluss der Verhandlungen zwischen den genannten Gesellschaften (lediglich) das Recht gehabt, die bestehende Option auszunützen und den im Optionsvertrag vom 19. April 1996 formulierten Mietvertrag anzunehmen.

Anders als der Beschwerdeführer vorgebracht habe, sei auch kein "Wert" übertragen worden. Vielmehr sei es darum gegangen, der N. GmbH Gelegenheit zu geben, ihre Mietrechte an die O. AG abzutreten, weil der Beschwerdeführer für diesen Fall einen Teil der (der N. GmbH zugesagten) Abtretungssumme habe erlangen können. Ziel der Vereinbarungen sei somit nicht die "Veräußerung" der Option gewesen, sondern deren "Nichtausübung" durch den Beschwerdeführer.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 4. September 2002 sei der "Verzicht auf die Ausübung der Optionserklärung" in Anbetracht der von der O. AG gebotenen Ablösesumme (von 10 Mio. S) offensichtlich den Betrag von 5 Mio. S wert gewesen, weil der N. GmbH "danach noch immer ein erheblicher außerordentlicher Gewinn" verblieben sei. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2003 sei erklärt worden, dass die Optionsrücktrittserklärung die Optionsvereinbarung nur insoweit geändert habe, als der Beschwerdeführer Ing. N. (offenbar als Vertreter der N. GmbH) zugestanden habe, mit der O. AG Verhandlungen über den "Verkauf der Liegenschaft" zu führen und er sich bereit erklärt habe, "seine Rechtsposition wieder aufzugeben", um den (bestandfreien) Verkauf an die O. AG zu ermöglichen.

Wirtschaftlich betrachtet habe der Beschwerdeführer bis zur "Veräußerung der Liegenschaft" durch die N. GmbH stillgehalten (d.h. sein Recht, das Mietverhältnis in Gang zu setzen, nicht ausgeübt), aber kein Recht veräußert.

Im Sinne der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es für das Vorliegen von Einkünften iSd § 29 Z. 3 EStG 1988 entscheidend, ob durch die Nichtausübung der Option ein Vermögensgegenstand übertragen worden sei, also eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung stattgefunden habe oder lediglich ein wirtschaftlicher Vorteil überlassen worden sei. Nur im letzteren Fall lägen sonstige Einkünfte vor.

Der Beschwerdeführer habe für den Erwerb der Option nichts bezahlt. In der Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 4. September 2002 sei eingeräumt worden, dass das Optionsrecht im Zeitpunkt seiner Begründung keinen Wert besessen habe. Die Option sei vereinbart worden, weil der Beschwerdeführer ein Grundstück für die R. KG gesucht habe, um darauf einen Baumaschinenhandel einzurichten. Dieses Vorhaben sei in der Folge - so der Beschwerdeführer im Erörterungstermin vom 28. April 2003 - aber sukzessive aufgegeben worden. Die Absicht des Beschwerdeführers, am Veräußerungserlös der N. GmbH zu partizipieren und der gleichzeitige Wegfall des eigentlichen "Optionsprojektes" könne den (ohnehin von Anfang an nicht bestehenden) Wert der Option nicht erhöht haben, vielmehr sei davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Mietrechtsveräußerung der N. GmbH die Option für den Beschwerdeführer keinen Wert gehabt habe. Einen (ständig zunehmenden) "Wert" habe vielmehr nur deren Nichtausübung besessen.

Die bloße Option auf das Mietrecht sei untrennbar mit dem angestrebten Nutzen, der Verschaffung eines Standortes für die R. KG verknüpft. Da der Zweck des "Optionserwerbes" nicht schlagend geworden sei, vielmehr wenige Monate später ein Anteil am Veräußerungserlös der N. GmbH konkret in Aussicht gestellt wurde, sei der gegenständlichen

Option auf das Mietrecht der Status eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes abzusprechen. Wirtschaftsgüter müssten zudem im wirtschaftlichen Verkehr "übertragbar" sein. Bei Vermögensgegenständen sei weiters eine "Einzelveräußerbarkeit" gefordert. Ing. N. habe bei seiner Befragung am 22. August 2002 ausgesagt, dass das Grundstück schwierig zu verwerten gewesen wäre. Er sei froh gewesen, dass ihm zu diesem Zeitpunkt "dort jemand eingestiegen" sei. Deshalb sei auch nichts für die Optionseinräumung bezahlt worden. Daraus ergebe sich, dass die Optionsübertragung an den Beschwerdeführer nur deshalb Sinn gemacht habe, weil er dieses Grundstück für die R. KG habe gebrauchen können. Die Option habe aber offenbar losgelöst von der konkreten Gestaltungsmöglichkeit keinen Wert gehabt. Es sei nicht erkennbar, in welcher Form der Beschwerdeführer diese Option auf dem Markt hätte verwerten können. Die Option sei nicht "handelbar" oder "bewertbar" gewesen.

Es liege daher ein Unterlassen gegen Entgelt mit gleichzeitiger Einräumung eines wirtschaftlichen Vorteils an die N. GmbH und keine Veräußerung eines Wirtschaftsgutes vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die streitgegenständlichen Einkünfte nicht im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers erzielt wurden und sich eine Steuerpflicht des Entgelts für den Verzicht auf die Optionsausübung daher nur nach Maßgabe des § 29 Z. 3 EStG 1988 ergeben kann.

§ 29 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden

Stammfassung lautete auszugsweise:

"Sonstige Einkünfte sind nur:

1.

...

2.

...

3.

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

4. ..."

Eine Leistung iSd § 29 Z. 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. September 1999, 98/15/0117). Eine Leistung iSd zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1986, 86/14/0072, VwSlg.Nr. 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 iSd § 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.Nr. 7.508/F, und vom 3. Juli 2003, 99/15/0003, 99/15/0017).

Im Beschwerdefall ist - zu Recht - unbestritten, dass im Optionsverzicht des Beschwerdeführers ein Unterlassen gegen Entgelt gelegen ist, durch welches der N. GmbH ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt wurde. Der Subsumtion des in Rede stehenden Zuflusses unter § 29 Z. 3 EStG 1988 kann es im Beschwerdefall somit nur entgegenstehen, wenn der Vorgang als Veräußerung eines (privaten) Vermögensgegenstandes oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen wäre.

Von einer derartigen im Privatvermögen des Beschwerdeführers eingetretenen (durch die Zahlung auszugleichenden) Vermögensminderung kann im Beschwerdefall indes keine Rede sein. Weder war der Beschwerdeführer Inhaber privater Mietrechte noch war die dem Beschwerdeführer eingeräumte Option auf den Erwerb privater Mietrechte ausgelegt. Der Beschwerdefall unterscheidet sich daher auch wesentlich von jenem Sachverhalt, der dem - vom Beschwerdeführer für seinen Standpunkt ins Treffen geführten - Urteil des BFH vom 5. August 1976, VIII R 117/75, zu Grunde lag.

Nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde befand sich der Beschwerdeführer auf der Suche nach einem für die R. KG passenden Betriebsgrundstück und hat für diesen Zweck neben anderen auch die streitgegenständliche - in einem Betriebsgebiet liegende - Liegenschaft in Aussicht genommen. Dementsprechend finden sich in der Vereinbarung vom 19. April 1996 auch die ausdrücklichen Festlegungen, dass die "Vermietung des

vertragsgegenständlichen Objektes ... ausschließlich für

Betriebszwecke des Mieters innerhalb der entsprechenden Bau- und Betriebsgenehmigungen" erfolgt, der Mieter verpflichtet sei, die "für seinen Betrieb gesetzlich vorgeschriebenen Genehmigungen bei den zuständigen Behörden rechtszeitig einzuholen" und das Mietobjekt "als Lagerhalle und Servicehalle für Baumaschinen" Verwendung finden solle. Dem Beschwerdeführer wurde zugesagt, mit dem angebotenen Mietvertrag bis zum 28. Februar 1997 im Wort zu bleiben.

Die in Form einer "Option" gekleidete Zusage stellt somit ein auf bestimmte Zeit befristetes Anbot der N. GmbH auf Abschluss eines Mietvertrages dar und sollte es dem Beschwerdeführer laut Aussage des Ing. N. vom 22. August 2002 erlauben, noch "andere Möglichkeiten" zu prüfen, die sich "besser (von der Lage oder vom Geschäft)" für die Betriebszwecke der R. KG eigneten. Es sollte dem Beschwerdeführer unentgeltlich "Zeit für eine Entscheidung" eingeräumt werden. Vor diesem Hintergrund erfuhr das Vermögen des Beschwerdeführers durch den Verzicht auf die Optionsausübung keine Minderung. Der dem Beschwerdeführer geleistete Betrag sollte nicht einen beim ihm eingetretenen Vermögensverlust ausgleichen, sondern vielmehr seine Bereitschaft abgelten, der N. GmbH den ungehinderten Abschluss des im Optionsverzicht näher bezeichneten Geschäftes zu ermöglichen. Dementsprechend orientierte sich das Entgelt auch unstrittig am Interesse der N. GmbH, entgegen der ursprünglichen Zusage keinen Mietvertrag im Sinne der Vereinbarung vom 19. April 1996 eingehen zu müssen.

Da der Vorgang nicht als Veräußerung von Privatvermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen ist, ist der Beschwerdeführer durch die Subsumtion des lukrierten Zuflusses unter § 29 Z. 3 EStG 1988 nicht in seinen Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. Oktober 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150091.X00

Im RIS seit

01.12.2008

Zuletzt aktualisiert am

23.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at