

TE Vwgh Erkenntnis 2022/10/19 Ra 2021/15/0011

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.10.2022

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §280 Abs1 lite

EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lita

EStG 1988 §29 Z3

VwGG §41

1. BAO § 280 heute
2. BAO § 280 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 280 gültig von 01.01.2017 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
4. BAO § 280 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. BAO § 280 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 280 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 280 gültig von 09.05.1969 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 134/1969

1. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002

17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

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. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des H G in W, vertreten durch Dr. Friedrich Schubert, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Reisnerstraße 40, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. November 2020, Zl. RV/3100434/2017, betreffend Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO und Einkommensteuer 2015, Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des H G in W, vertreten durch Dr. Friedrich Schubert, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Reisnerstraße 40, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. November 2020, Zl. RV/3100434/2017, betreffend Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß Paragraph 240, Absatz 3, BAO und Einkommensteuer 2015, I. den Beschluss gefasst:römisch eins. den Beschluss gefasst:

Die Revision wird hinsichtlich des Antrags auf Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO zurückgewiesen. Die Revision wird hinsichtlich des Antrags auf Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß Paragraph 240, Absatz 3, BAO zurückgewiesen.

II. zu Recht erkannt:römisch zwei. zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es Einkommensteuer 2015 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Revisionswerber, der ab 1. September 2008 zum Vorstandsmitglied der X AG sowie der Y AG und ab 1. Oktober 2016 zum Geschäftsführer der Z GmbH bestellt wurde, schloss am 16. September 2008 mit der X AG einen Optionsvertrag ab, der auszugsweise wie folgt lautete:

„Präambel

Die [X AG] ist Alleinaktionär der [Y AG]. Das Aktienkapital der [Y AG] beträgt 3.000.000 €.

[Der Revisionswerber] verfügt auf Grund seiner bisherigen Erfahrungen über Detailkenntnisse der [Y AG] und der [...], deren Sprecher er seit 2000 bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist, die von wesentlicher Bedeutung für die weitere Strukturierung der [Y AG] und der zugeordneten Leasinginteressen sein werden.

Da [der Revisionswerber] schon vor seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied der [X AG] an der Neustrukturierung der [Y AG] und des Leasinggeschäftes maßgeblich mitgewirkt, Perspektiven aufgezeigt und die Einbindung von strategischen Partnern für die Zukunft vorbereitet hat (insbesondere durch die Identifizierung mehrerer möglicher Kooperationspartner für die [Y AG]), was von wesentlicher Bedeutung für die Zukunft der [Y AG] und des Leasinggeschäftes sein wird, wurde [dem Revisionswerber] die Einräumung eines Optionsrechtes in Aussicht gestellt, wobei dafür folgende Grundsätze gelten sollten:

I. Optionseinräumung / Basispreisrömisch eins. Optionseinräumung / Basispreis

Die [X AG] räumt nunmehr [dem Revisionswerber] (nachfolgend auch Optionsempfänger) unter den in diesem Vertrag geregelten Voraussetzungen das frei an Dritte übertragbare Recht (Option) ein, 10% des gegenwärtigen Grundkapitals der [Y AG] sowie 10% des gegenwärtigen Stammkapitals der [Z GmbH] zum Basispreis von 1.850.000 € zu erwerben. [...].

Die [X AG] garantiert [dem Revisionswerber], dass die Gesellschafterin(nen) der [Z GmbH] bei Vorliegen der Voraussetzungen dieses Optionsvertrages die Geschäftsanteilabtretung an [den Revisionswerber] umgehend vornehmen wird.

[Der Revisionswerber] nimmt diese Optionseinräumung an.

II. Optionsentgelt römisch zwei. Optionsentgelt

Das Entgelt für die Einräumung des Optionsrechtes gemäß Punkt I. dieser Vereinbarung beträgt EUR 30.000,- (Euro dreißigtausend) und ist binnen einem Monat nach Unterfertigung dieses Optionsvertrages zur Zahlung fällig. Das Entgelt für die Einräumung des Optionsrechtes gemäß Punkt römisch eins. dieser Vereinbarung beträgt EUR 30.000,- (Euro dreißigtausend) und ist binnen einem Monat nach Unterfertigung dieses Optionsvertrages zur Zahlung fällig.

III. Ausübungspreis / Barausgleich römisch drei. Ausübungspreis / Barausgleich

Die [X AG] wird dem Optionsberechtigten bei Ausübung der Option die Beteiligung Zug um Zug gegen Zahlung des Basispreises übertragen, ist aber ohne dessen Zustimmung berechtigt, anstelle der Übertragung der optionsgegenständlichen Aktien und Geschäftsanteile einen Barausgleich vorzunehmen.

Der Barausgleich (Abfindungsbetrag) wird aus dem Differenzbetrag zwischen dem Basispreis und dem Ausübungspreis ermittelt. [...]

Sollte [der Revisionswerber] durch die Gesellschaft berechtigt fristlos entlassen werden (iSv § 27 AngG), oder unberechtigt vorzeitig austreten (iSv § 26 AngG), so [sind] vom ermittelten Abfindungsbetrag 25% in Abzug zu bringen. Sollte [der Revisionswerber] durch die Gesellschaft berechtigt fristlos entlassen werden (iSv Paragraph 27, AngG), oder unberechtigt vorzeitig austreten (iSv Paragraph 26, AngG), so [sind] vom ermittelten Abfindungsbetrag 25% in Abzug zu bringen.

[...]

IV. Optionslaufzeit römisch vier. Optionslaufzeit

Das Optionsrecht kann in der Zeit von 01.09.2011 bis 28.08.2012 ausgeübt werden. Im Falle der Vereinbarung einer

oder mehrere (Verlängerung(en) oder Erneuerung(en) der Funktionsperiode als Vorstandsmitglied der [X AG] verlängert sich das Recht [des Revisionswerbers] zur Ausübung des Optionsrechtes um die gesamte(n) verlängerte(n) Funktionsperiode(n) als Vorstandsmitglied und endet dieses Ausübungsrecht mit Ablauf von sechs Monaten nach Ende der letzten Funktionsperiode.

Das Optionsrecht kann [vom Revisionswerber] während des Ausübungszeitraumes teilweise, auch in Schritten, oder gänzlich ausgeübt werden, in jedem Falle aber nur gleichzeitig aliquot für die [Y AG] und die [Z GmbH]. Die teilweise Ausübung des Optionsrechts durch [den Revisionswerber] bedeutet keinen Verzicht auf die weitere Ausübung des Optionsrechts. [...]"

2 Mit Vereinbarung vom 4./14. August 2015 übte der Revisionswerber das aus der Vereinbarung vom 16. September 2008 resultierende Optionsrecht zu einem Viertel (2,5% des Stammkapitals der Y AG und der Z GmbH) aus. Gleichzeitig wurde ihm ein Optionsrecht auf den Erwerb weiterer je 5% des Grundkapitals der Y AG und der Z GmbH eingeräumt.

3 In der Präambel zur Vereinbarung vom 4./14. August 2015 wird u.a. ausgeführt, die Option vom 16. September 2008 sei dem Revisionswerber „im Zusammenhang mit seinen Tätigkeiten vor seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied der [X AG]“ eingeräumt worden. Im Zusammenhang mit dem Abschluss des Optionsvertrages vom 16. September 2008 sei ihm auch ein zusätzliches Optionsrecht auf Erwerb weiterer je 5% des Grundkapitals der Y AG und der Z GmbH in Aussicht gestellt worden, sofern seine Funktion als Vorstandsmitglied der X AG zumindest zwei Funktionsperioden andauere. Mittlerweile sei der Revisionswerber für eine zweite Funktionsperiode zum Vorstand der X AG bestellt worden. Diese habe am 30. April 2015 geendet und sei inzwischen neuerlich bis zum 30. April 2018 verlängert worden.

4 In Punkt I. der Vereinbarung vom 4./14. August 2015 machte die X AG von ihrem Recht Gebrauch, anstelle der Übertragung der optionsgegenständlichen Aktien und Geschäftsanteile einen Barausgleich vorzunehmen, wobei die Vertragsteile den Differenzbetrag zwischen Basispreis und Ausübungspreis einvernehmlich mit 369.500 € feststellten. Festgehalten wurde auch, dass der Revisionswerber aus dem Optionsvertrag vom 16. September 2008 noch über ein restliches Optionsrecht von 7,5% des seinerzeitigen Grundkapitals der X AG und der Y GmbH verfügt. In Punkt römisch eins. der Vereinbarung vom 4./14. August 2015 machte die X AG von ihrem Recht Gebrauch, anstelle der Übertragung der optionsgegenständlichen Aktien und Geschäftsanteile einen Barausgleich vorzunehmen, wobei die Vertragsteile den Differenzbetrag zwischen Basispreis und Ausübungspreis einvernehmlich mit 369.500 € feststellten. Festgehalten wurde auch, dass der Revisionswerber aus dem Optionsvertrag vom 16. September 2008 noch über ein restliches Optionsrecht von 7,5% des seinerzeitigen Grundkapitals der X AG und der Y GmbH verfügt.

5 In Punkt II. der Vereinbarung vom 4./14. August 2015 wurde bestimmt, dass das zusätzliche Optionsrecht auf Erwerb von weiteren 5% des gegenwärtigen Grundkapitals der Y AG und der Z GmbH nicht vor dem 30. April 2018 (Ablauf der derzeitigen Funktionsperiode des Revisionswerbers als Vorstandsmitglied der X AG) und danach nur binnen Jahresfrist ausgeübt werden kann. Als Entgelt für die Einräumung des Optionsrechts wurde ein Betrag von 50.000 € festgesetzt. Dazu wurde festgehalten, der Revisionswerber habe für das Optionsrecht aus dem Jahr 2008 ein Optionsentgelt von 30.000 € bezahlt, wobei ein Ausübungsrecht nach Ablauf von drei Jahren vereinbart worden sei. Dies entspreche einem Entgelt von 10.000 € pro Jahr. Da das 10%ige Optionsrecht zufolge Verlängerung des Vorstandsmandates des Revisionswerbers über die ursprünglich vorgesehene Dauer von drei Jahren um zwei weitere Jahre, nämlich die Geschäftsjahre 2012 und 2014, verlängert und erst jetzt ausgeübt worden sei, errechne sich für diesen Verlängerungszeitraum ein Optionsentgelt von 20.000 €. Dazu komme für die nunmehrige neuerliche Verlängerung des noch fortbestehenden alten und des mit dieser Vereinbarung neu eingeräumten Optionsrechts für weitere drei Jahre ein Betrag von 30.000 €. In Punkt römisch zwei. der Vereinbarung vom 4./14. August 2015 wurde bestimmt, dass das zusätzliche Optionsrecht auf Erwerb von weiteren 5% des gegenwärtigen Grundkapitals der Y AG und der Z GmbH nicht vor dem 30. April 2018 (Ablauf der derzeitigen Funktionsperiode des Revisionswerbers als Vorstandsmitglied der X AG) und danach nur binnen Jahresfrist ausgeübt werden kann. Als Entgelt für die Einräumung des Optionsrechts wurde ein Betrag von 50.000 € festgesetzt. Dazu wurde festgehalten, der Revisionswerber habe für das Optionsrecht aus dem Jahr 2008 ein Optionsentgelt von 30.000 € bezahlt, wobei ein Ausübungsrecht nach Ablauf von drei Jahren vereinbart worden sei. Dies entspreche einem Entgelt von 10.000 € pro Jahr. Da das 10%ige Optionsrecht zufolge Verlängerung des Vorstandsmandates des Revisionswerbers über die ursprünglich vorgesehene Dauer von drei Jahren um zwei weitere Jahre, nämlich die Geschäftsjahre 2012 und 2014, verlängert und erst jetzt

ausgeübt worden sei, errechne sich für diesen Verlängerungszeitraum ein Optionsentgelt von 20.000 €. Dazu komme für die nunmehrige neuerliche Verlängerung des noch fortbestehenden alten und des mit dieser Vereinbarung neu eingeräumten Optionsrechts für weitere drei Jahre ein Betrag von 30.000 €.

6 Die X AG brachte vom einvernehmlich festgestellten Barausgleich in Höhe von 369.500 € das Optionsentgelt des Revisionswerbers von 30.000 € in Abzug. Für die sodann verbliebenen steuerpflichtigen Bezüge des Revisionswerbers in Höhe von 339.500 € führte sie im August 2015 Lohnsteuer in Höhe von 168.899,50 € an das Finanzamt ab.

7 Am 5. Jänner 2016 brachte der Revisionswerber beim Finanzamt einen Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer nach § 240 BAO ein und führte auf das Wesentliche zusammengefasst aus, er habe im Jahr 2008 eine frei an Dritte übertragbare Option erworben, deren Verkehrswert dem damaligen Kaufpreis von 30.000 € entsprochen habe. Wertzuwächse der Option könnten demnach nur im Privatvermögen realisiert worden sein. Am 5. Jänner 2016 brachte der Revisionswerber beim Finanzamt einen Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer nach Paragraph 240, BAO ein und führte auf das Wesentliche zusammengefasst aus, er habe im Jahr 2008 eine frei an Dritte übertragbare Option erworben, deren Verkehrswert dem damaligen Kaufpreis von 30.000 € entsprochen habe. Wertzuwächse der Option könnten demnach nur im Privatvermögen realisiert worden sein.

8 Die X AG sei offensichtlich davon ausgegangen, dass dem Revisionswerber mit dem Barausgleich im August 2015 ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis zugeflossen sei. Wie sich aus der Präambel des Optionsvertrages ergebe, sei die in Rede stehende Option für Leistungen eingeräumt worden, die der Revisionswerber vor seiner Bestellung zum Vorstand der X AG erbracht habe. Es sei kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis gegeben. Zu berücksichtigen sei zudem, dass der Revisionswerber über die Option sofort nach der Einräumung habe verfügen können. Im Erkenntnis vom 15. Dezember 2009, 2006/13/0136, habe der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich einer nur durch den Berechtigten selbst (bzw. dessen Gesamtrechtsnachfolger) ausübbarer Option die Ansicht vertreten, ein steuerlich relevanter Zufluss sei erst bei Ausübung dieser Option eingetreten. Daraus folge im Umkehrschluss, dass bei einer frei an Dritte übertragbaren Option ein sofortiger Zufluss bei Einräumung gegeben sei. Die dem Revisionswerber eingeräumte Option sei von Anfang an handelbar gewesen. Daraus folge, dass die Option dem Revisionswerber „bereits im Jahr 2008 als Wirtschaftsgut zugeflossen“ sei.

9 Mit Bescheid vom 14. Juli 2016 wies das Finanzamt den Rückzahlungsantrag mit der Begründung ab, dass die Einräumung der Option, selbst wenn sie dem Revisionswerber vor der Bestellung zum Vorstandsmitglied der X AG in Aussicht gestellt worden sei, im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit für die X Gruppe stehe. Im Erkenntnis vom 15. Dezember 2009, 2006/13/0136, habe der Verwaltungsgerichtshof auf das Urteil des BFH vom 20. November 2008, VI R 25/05, verwiesen, demzufolge bezüglich des Zuflusszeitpunktes nicht zwischen handelbaren und nicht handelbaren Optionen zu unterscheiden sei: Nach den Ausführungen des BFH gelange auch bei handelbaren Optionen der für den Zufluss von Arbeitslohn maßgebliche Vorteil in Gestalt eines Preisnachlasses auf gewährte Aktien erst auf Grund der Verwertung der Option in das wirtschaftliche Eigentum des Optionsnehmers. Durch den Verweis auf dieses BFH-Urteil liege es nahe, dass sich der Verwaltungsgerichtshof im Falle freier Optionen ebenfalls der Ansicht des BFH anschließe. Aus dem Erkenntnis lasse sich jedenfalls ableiten, dass der Verwaltungsgerichtshof der Wirtschaftsguteigenschaft von Optionen für deren Zuflusszeitpunkt keine Bedeutung beimesse. Die X AG habe dem Revisionswerber zwar ein „frei an Dritte übertragbares Recht“ eingeräumt, im Vertragspunkt „Optionslaufzeit“ werde aber die Ausübung des Rechts auf den Revisionswerber eingeschränkt. Dieser habe als Vorstandsmitglied ein höchst persönliches Interesse daran, dass das Unternehmen einen „guten Verlauf“ habe, und nehme durch seine Vorstandstätigkeit auch unmittelbar Einfluss auf den Unternehmensgewinn und den Unternehmenswert. Da der X AG im Optionsvertrag die Möglichkeit eingeräumt worden sei, bei Ausübung der Option zwischen der Übertragung von Aktien und Geschäftsanteilen an den Optionsberechtigten und einem Cash Settlement (Barausgleich) zu wählen, könne nicht davon ausgegangen werden, dass bereits bei Einräumung des Optionsrechtes ein Zufluss an den Revisionswerber vorgelegen sei.

10 Eine gegen den Abweisungsbescheid vom 14. Juli 2016 gerichtete Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevereinscheidung ab, woraufhin der Revisionswerber die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte.

11 Am 7. November 2016 langte beim Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Revisionswerbers für das Jahr 2015 ein.

12 Das Finanzamt erließ am 26. April 2017 einen Einkommensteuerbescheid 2015, in dem es auf Grund der übermittelten Lohnzettel ganzjährig bezogene Einkünfte des Revisionswerbers aus einem Dienstverhältnis zur Y AG und den streitgegenständlichen - in einem Lohnzettel der X AG ausgewiesenen - Betrag von 339.500 € erfasste und die einbehaltene Lohnsteuer in Abzug brachte.

13 Gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhob der Revisionswerber mit Schreiben vom 2. Mai 2017 Beschwerde. Er beantragte, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um den Betrag von 339.500 € zu reduzieren, und verwies zur Begründung auf die bisher eingebrachten Schriftsätze. Weiters stellte er die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung.

14 Das Bundesfinanzgericht führte eine mündliche Verhandlung durch und gab mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, den Beschwerden gegen den Abweisungsbescheid vom 14. Juli 2016 und den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 26. April 2017 keine Folge. Den Einkommensteuerbescheid 2015 änderte es in Bezug auf die Höhe der Einkünfte und der Einkommensteuer zum Nachteil des Revisionswerbers ab. Es stellte zunächst den Verfahrensgang dar und ging auf die Schriftsätze des Revisionswerbers im Beschwerdeverfahren ein, in denen u.a. ausgeführt wurde, die Option sei für Beratungstätigkeiten des Revisionswerbers für die X AG eingeräumt worden. Diese Tätigkeit sei einmalig und ohne Wiederholungsabsicht erfolgt; die Option sei im Jahr 2008 um 30.000 € entgeltlich erworben worden. Ab diesem Zeitpunkt stelle sie Privatvermögen dar.

15 Unter der Überschrift Sachverhalt stellte das Bundesfinanzgericht fest, das im Optionsvertrag vereinbarte Entgelt von 30.000 € habe dem damaligen Wert des Optionsrechtes entsprochen. Sodann ging es auf die Vereinbarung vom 4./14. August 2015 ein, deren Präambel zu entnehmen sei, dass das Optionsrecht dem Revisionswerber „im Zusammenhang mit seinen Tätigkeiten vor seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied“ [der X AG] eingeräumt worden sei. Tatsächlich habe der Revisionswerber von September 2007 bis April 2008 und damit außerhalb seines Dienstverhältnisses der X AG gegenüber Beratungsleistungen erbracht.

16 Laut Punkt I. der Vereinbarung vom 4./14. August 2015 habe der Revisionswerber sein Optionsrecht in Ansehung von 2,5% des Grundkapitals der Y AG und der Z GmbH ausgeübt und die X AG habe erklärt, anstelle der Übertragung der Aktien und Geschäftsanteile einen Barausgleich vorzunehmen. Der Barausgleich (Abfindungsbetrag) habe 369.500 € betragen, sei binnen 14 Tagen nach beidseitiger Unterfertigung der Vereinbarung zur Zahlung fällig gewesen und am 21. August 2015 an den Revisionswerber ausbezahlt worden. Laut Punkt römisch eins. der Vereinbarung vom 4./14. August 2015 habe der Revisionswerber sein Optionsrecht in Ansehung von 2,5% des Grundkapitals der Y AG und der Z GmbH ausgeübt und die X AG habe erklärt, anstelle der Übertragung der Aktien und Geschäftsanteile einen Barausgleich vorzunehmen. Der Barausgleich (Abfindungsbetrag) habe 369.500 € betragen, sei binnen 14 Tagen nach beidseitiger Unterfertigung der Vereinbarung zur Zahlung fällig gewesen und am 21. August 2015 an den Revisionswerber ausbezahlt worden.

17 Beide Parteien des Revisionsverfahrens gingen in ihren Rechtsausführungen vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 2009, 2006/13/0136, aus, dem eine den Mitarbeitern einer Konzerngesellschaft im Rahmen eines Stock-Options-Programmes eingeräumte Option, somit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu Grunde gelegen sei. Vorteile aus Mitarbeiter-Stock-Options lägen im Revisionsfall nicht vor.

18 Der Revisionswerber beziehe als Vorstand der X AG zwar Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dass Vorstandsvertrag und Optionsvertrag am selben Tag abgeschlossen worden seien, reiche aber nicht aus, um auch die Option dieser Einkunftsart zuzuordnen.

19 Wie aus der Präambel des Optionsvertrages hervorgehe und in einem Schriftsatz des Revisionswerbers vom 27. April 2020 ausführlich dargelegt worden sei, habe der Revisionswerber für die X-Gruppe im Zeitraum September 2007 bis April 2008 hochqualifizierte Beratungsleistungen erbracht. Die Einräumung der Option stehe im Zusammenhang mit diesen Leistungen. Sie sei erfolgt, damit der Revisionswerber - im Falle einer Umsetzung und positiven wirtschaftlichen Auswirkung seiner Vorschläge - am Erfolg der X-Gruppe partizipiere. Die einmalig und ohne Wiederholungsabsicht ausgeübte Beratungstätigkeit sei ertragsteuerlich als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 einzuordnen. Wie aus der Präambel des Optionsvertrages hervorgehe und in einem Schriftsatz des Revisionswerbers vom 27. April 2020 ausführlich dargelegt worden sei, habe der Revisionswerber für die X-Gruppe im Zeitraum

September 2007 bis April 2008 hochqualifizierte Beratungsleistungen erbracht. Die Einräumung der Option stehe im Zusammenhang mit diesen Leistungen. Sie sei erfolgt, damit der Revisionswerber - im Falle einer Umsetzung und positiven wirtschaftlichen Auswirkung seiner Vorschläge - am Erfolg der X-Gruppe partizipiere. Die einmalig und ohne Wiederholungsabsicht ausgeübte Beratungstätigkeit sei ertragsteuerlich als Leistung iSd Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 einzuordnen.

2 0 Für die sonstigen Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG 1988 gelte uneingeschränkt das Zuflussprinzip. Für die sonstigen Einkünfte iSd Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 gelte uneingeschränkt das Zuflussprinzip.

21 Es treffe zu, dass dem Revisionswerber die Option im September 2008 zugegangen sei. Zu diesem Zeitpunkt habe der Revisionswerber aber noch keinen geldwerten Vorteil erlangt, weil er die Option gegen Entgelt, nämlich um den - ihrem damaligen Wert entsprechenden - Preis von 30.000 € erworben habe.

22 Der Vertrag vom 16. September 2008 stelle ein (erfolgsneutrales) Anschaffungsgeschäft dar.

23 Ob die Option rechtlich und wirtschaftlich handelbar oder nur der Revisionswerber zu deren Ausübung berechtigt gewesen sei, sei in diesem Zusammenhang nicht relevant und könne dahingestellt bleiben.

2 4 Ein in Geld messbarer Vorteil (§ 15 Abs. 1 EStG 1988) sei dem Revisionswerber erstmals im Zeitpunkt der (teilweisen) Ausübung der Option im August 2015 in Form des Barausgleichs zugeflossen. Dieser Zufluss sei unmittelbar durch die vorangegangene, bis April 2008 erbrachte Beratungsleistung gegenüber der X AG veranlasst. Der Ansicht, die Abgeltung hätte bereits darin bestanden, dass dem Revisionswerber im September 2008 der Erwerb der Option ermöglicht worden sei, könne nicht gefolgt werden, weil für diesen Erwerb ein fremdüblicher Preis entrichtet worden sei. Die Realisation der im Zeitraum zwischen Einräumung und Ausübung der Option eingetretenen Wertsteigerung sei daher (noch) im Rahmen der Einkunftsart gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 erfolgt „und nicht in einem steuerlich nicht relevanten ‚Privatvermögen‘ des [Revisionswerbers]“. Ein in Geld messbarer Vorteil (Paragraph 15, Absatz eins, EStG 1988) sei dem Revisionswerber erstmals im Zeitpunkt der (teilweisen) Ausübung der Option im August 2015 in Form des Barausgleichs zugeflossen. Dieser Zufluss sei unmittelbar durch die vorangegangene, bis April 2008 erbrachte Beratungsleistung gegenüber der X AG veranlasst. Der Ansicht, die Abgeltung hätte bereits darin bestanden, dass dem Revisionswerber im September 2008 der Erwerb der Option ermöglicht worden sei, könne nicht gefolgt werden, weil für diesen Erwerb ein fremdüblicher Preis entrichtet worden sei. Die Realisation der im Zeitraum zwischen Einräumung und Ausübung der Option eingetretenen Wertsteigerung sei daher (noch) im Rahmen der Einkunftsart gemäß Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 erfolgt „und nicht in einem steuerlich nicht relevanten ‚Privatvermögen‘ des [Revisionswerbers]“.

2 5 Den Einnahmen von 369.500 € stünden anteilige Anschaffungskosten der Option von 7.500 € (ein Viertel von 30.000 €) gegenüber. Der Revisionswerber habe somit im Jahr 2015 (veranlagungspflichtige) sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 in Höhe von 362.000 € erzielt. Den Einnahmen von 369.500 € stünden anteilige Anschaffungskosten der Option von 7.500 € (ein Viertel von 30.000 €) gegenüber. Der Revisionswerber habe somit im Jahr 2015 (veranlagungspflichtige) sonstige Einkünfte gemäß Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 in Höhe von 362.000 € erzielt.

2 6 Die X AG habe von diesen Einkünften zu Unrecht Lohnsteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Gemäß § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 könne diese Lohnsteuer jedoch im Wege der Veranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Der Rückzahlungsantrag vom 5. Jänner 2016 sei daher im Ergebnis zu Recht abgewiesen worden (§ 240 Abs. 3 lit. c BAO). Die X AG habe von diesen Einkünften zu Unrecht Lohnsteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Gemäß Paragraph 46, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 könne diese Lohnsteuer jedoch im Wege der Veranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Der Rückzahlungsantrag vom 5. Jänner 2016 sei daher im Ergebnis zu Recht abgewiesen worden (Paragraph 240, Absatz 3, Litera c, BAO).

2 7 In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten außerordentlichen Revision erachtet sich der Revisionswerber im einfachgesetzlichen Recht „auf Nichtbesteuerung von Einkünften, die im Jahr 2015 nicht zugeflossen sind, und somit auf Beachtung des Zuflussprinzips gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 verletzt“. In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten außerordentlichen Revision erachtet sich der Revisionswerber im einfachgesetzlichen Recht „auf Nichtbesteuerung von Einkünften, die im Jahr 2015 nicht zugeflossen sind, und somit auf Beachtung des Zuflussprinzips gemäß Paragraph 19, Absatz eins, EStG 1988 verletzt“.

28 Zu ihrer Zulässigkeit bringt die Revision auf das Wesentliche zusammengefasst vor, nach den Feststellungen des

Bundesfinanzgerichts sei die gegenständliche (handelbare) Option durch ein Anschaffungsgeschäft im Jahr 2008 vom Revisionswerber erworben und im Jahr 2015 teilweise ausgeübt worden. Ungeachtet dessen werde mit dem angefochtenen Erkenntnis die Besteuerung bei der Ausübung der Option, die auf Basis der Judikatur bereits dem Grunde nach im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen stattfinden müsste, den Einkünften nach § 29 Z 3 EStG 1988 zugeordnet. Die Frage, ob dem Revisionswerber die Einkünfte aus der im Jahr 2008 eingeräumten und im Jahr 2015 teilweise ausgeübten Option im Rahmen der Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG 1988 im Jahr 2008 oder im Jahr 2015 zugeflossen seien, stelle eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar. Der Zuflusszeitpunkt von Einkünften aus handelbaren Optionen bzw. aus zum Verkehrswert erworbenen Optionen sei über den konkreten Fall hinaus von Bedeutung. Zu ihrer Zulässigkeit bringt die Revision auf das Wesentliche zusammengefasst vor, nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts sei die gegenständliche (handelbare) Option durch ein Anschaffungsgeschäft im Jahr 2008 vom Revisionswerber erworben und im Jahr 2015 teilweise ausgeübt worden. Ungeachtet dessen werde mit dem angefochtenen Erkenntnis die Besteuerung bei der Ausübung der Option, die auf Basis der Judikatur bereits dem Grunde nach im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen stattfinden müsste, den Einkünften nach Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 zugeordnet. Die Frage, ob dem Revisionswerber die Einkünfte aus der im Jahr 2008 eingeräumten und im Jahr 2015 teilweise ausgeübten Option im Rahmen der Einkünfte nach Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 im Jahr 2008 oder im Jahr 2015 zugeflossen seien, stelle eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar. Der Zuflusszeitpunkt von Einkünften aus handelbaren Optionen bzw. aus zum Verkehrswert erworbenen Optionen sei über den konkreten Fall hinaus von Bedeutung.

29 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

30 I. Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer römisch eins. Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer

31 Das Zulässigkeitsvorbringen enthält keine Ausführungen zum Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO. Das Zulässigkeitsvorbringen enthält keine Ausführungen zum Antrag auf Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß Paragraph 240, Absatz 3, BAO.

32 Die Revision war daher diesbezüglich zurückzuweisen.

33 II. Einkommensteuer 2015 römisch zwei. Einkommensteuer 2015

34 § 29 EStG 1988 lautet auszugsweise: Paragraph 29, EStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 29. Sonstige Einkünfte sind nur:

[...]

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 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).“ 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) noch zu den Einkünften im Sinne der Ziffer eins, 2, oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (Paragraph 2, Absatz 2).“

35 Die X AG schloss mit dem Revisionswerber am 16. September 2008 einen Vorstandsvertrag ab und räumte diesem mit Vereinbarung vom selben Tag die Option auf den Erwerb von Anteilen an der Y AG und der Z GmbH ein. Der Revisionswerber übte die Option mit Vereinbarung vom 4./14. August 2015 teilweise aus, wobei die X AG von ihrem Recht Gebrauch machte, anstelle der Übertragung der optionsgegenständlichen Aktien und Geschäftsanteile einen Barausgleich vorzunehmen. Den einvernehmlich festgestellten Barausgleich in Höhe von 369.500 € ordnete die X AG den Einkünften des Revisionswerbers aus nichtselbständiger Arbeit zu. Im Hinblick darauf führte sie Lohnsteuer in Höhe von 168.899,50 € an das Finanzamt ab. Auch das Finanzamt ging - wie zuvor die X AG - von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus, wies einen Antrag des Revisionswerbers auf Rückzahlung von Lohnsteuer nach § 240 BAO ab und brachte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2015 sowohl den Barausgleich als auch die darauf entrichtete Lohnsteuer in Ansatz. Die X AG schloss mit dem Revisionswerber am 16. September 2008 einen

Vorstandsvertrag ab und räumte diesem mit Vereinbarung vom selben Tag die Option auf den Erwerb von Anteilen an der Y AG und der Z GmbH ein. Der Revisionswerber übte die Option mit Vereinbarung vom 4./14. August 2015 teilweise aus, wobei die X AG von ihrem Recht Gebrauch machte, anstelle der Übertragung der optionsgegenständlichen Aktien und Geschäftsanteile einen Barausgleich vorzunehmen. Den einvernehmlich festgestellten Barausgleich in Höhe von 369.500 € ordnete die X AG den Einkünften des Revisionswerbers aus nichtselbständiger Arbeit zu. Im Hinblick darauf führte sie Lohnsteuer in Höhe von 168.899,50 € an das Finanzamt ab. Auch das Finanzamt ging - wie zuvor die X AG - von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus, wies einen Antrag des Revisionswerbers auf Rückzahlung von Lohnsteuer nach Paragraph 240, BAO ab und brachte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2015 sowohl den Barausgleich als auch die darauf entrichtete Lohnsteuer in Ansatz.

3 6 Abweichend davon nahm das Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit der Option keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an. Es ging im angefochtenen Erkenntnis vielmehr davon aus, dass der Barausgleich, der dem Revisionswerber durch Ausübung der hier in Rede stehenden Option im Jahr 2015 zugeflossen ist, zu sonstigen Einkünften iSd § 29 Z 3 EStG 1988 führe. Zur Begründung führte es aus, der Revisionswerber habe für die X AG im Zeitraum September 2007 bis April 2008 hochqualifizierte Beratungsleistungen erbracht. Die Einräumung der Option stehe im Zusammenhang mit diesen Leistungen und sei erfolgt, damit der Revisionswerber - im Falle einer Umsetzung und positiver wirtschaftlicher Auswirkung seiner Vorschläge - am Erfolg der X-Gruppe partizipiere. Die einmalig und ohne Wiederholungsabsicht ausgeübte Beratungstätigkeit sei ertragsteuerlich als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 einzuordnen. Abweichend davon nahm das Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit der Option keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an. Es ging im angefochtenen Erkenntnis vielmehr davon aus, dass der Barausgleich, der dem Revisionswerber durch Ausübung der hier in Rede stehenden Option im Jahr 2015 zugeflossen ist, zu sonstigen Einkünften iSd Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 führe. Zur Begründung führte es aus, der Revisionswerber habe für die X AG im Zeitraum September 2007 bis April 2008 hochqualifizierte Beratungsleistungen erbracht. Die Einräumung der Option stehe im Zusammenhang mit diesen Leistungen und sei erfolgt, damit der Revisionswerber - im Falle einer Umsetzung und positiver wirtschaftlicher Auswirkung seiner Vorschläge - am Erfolg der X-Gruppe partizipiere. Die einmalig und ohne Wiederholungsabsicht ausgeübte Beratungstätigkeit sei ertragsteuerlich als Leistung iSd Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1988 einzuordnen.

3 7 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung erkennen lassen, welcher Sachverhalt ihr zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. z.B. VwGH 22.3.2018, Ra 2016/15/0076, mwN). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung erkennen lassen, welcher Sachverhalt ihr zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vergleiche, z.B. VwGH 22.3.2018, Ra 2016/15/0076, mwN).

38 Diesen Anforderungen genügt das angefochtene Erkenntnis nicht.

39 Das Bundesfinanzgericht geht von im Zeitraum September 2007 bis April 2008 gegenüber der X AG erbrachten hochqualifizierten Beratungsleistungen

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at