



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Aloisia Bergauer, Dr. Wolfgang Baumann und Margareta Mayer-Hainz im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung des Bw., Wien, X., vertreten durch Dr.R, vom 23. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. März 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 nach der am 12. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Zahlung von € 200.000 an den Bw. für den Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes als Entgelt für eine sonstige Leistung gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) zu qualifizieren ist. Nach dem Akteninhalt ergibt sich folgender Sachverhalt: Am 14. August 2002 wurde zwischen dem Bw., Herrn K. und Herrn Mag. H. für die W. KEG folgende Punktation abgeschlossen:

„1. Leitung der Hausverwaltung

Der Bw. wird auf Dauer seines Dienstverhältnisses alleiniger und allein zeichnungsberechtigter handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer der „R. Immobilien Verwaltung GmbH“ (in der Folge „Gesellschaft“ genannt) mit den Gewerbeberechtigungen für Immobilienverwaltung

und Maklerei, die durch Änderungen der Gesellschafter und Umwandlung der „S. & Partner ImmobilienverwaltungsgmbH“ entstehen wird.

Der Geschäftsführerbestellung geht ein Dienstvertrag einher, der auf 5 Jahre befristet wird und in dem einerseits das Gehalt (€ 5.450,00 14x jährlich, Dienstauto (dieses ist gegebenenfalls entsprechend der Vereinbarungen zwischen dem Bw. und L. aus dieser Gesellschaft herauszukaufen) und Handy) und andererseits das Aufgabengebiet sowie die Zielsetzung und die Aktivitäten für andere Firmen, an denen GK. beteiligt ist, fixiert werden. Ausgegangen wird von einer durchschnittlichen Arbeitsleistung von zumindest 40 Wochenstunden bei freier Zeiteinteilung durch den Bw.

Grundlage der Gesellschaft ist die Verwaltung der derzeit im Besitz der Y. Investment AG befindlichen Häuser. Diese Gesellschaft (Y.) wird für jedes ihrer Häuser (derzeit 23 mit einer ungefähren Nutzfläche von 70.000 m² bis spätestens Ende 2002 einen eigenen neuen Verwaltungsvertrag auf 5 Jahre mit der Gesellschaft abschließen, der im Falle der Veräußerung des betroffenen Hauses wenn möglich mit zu überbinden ist.

2. Beteiligung an der Gesellschaft

Bei dieser Gesellschaft übernimmt der Bw. am Anfang unentgeltlich 1% (wegen der Namensgebung). Die weiteren Gesellschafter sind Herr K. mit 66% und die W. KEG mit 33%.

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

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

Der Grund für die Einräumung des Optionsrechtes sei laut Angaben des Bw. in einer schriftlichen Fragebeantwortung gewesen, dass der Bw. über die Option – gleich einem Gesellschafter – an der Wertsteigerung der Gesellschaft teilhaben und nach fünf Jahren auch formal zu 49% als Gesellschafter am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sein sollte. Zur Frage ob bzw. wenn nein warum keine Gegenleistung für die Einräumung des Optionsrechtes vereinbart worden sei, führte der Bw. aus, dass die Gesellschaft zum Zeitpunkt der

Optionseinräumung überschuldet gewesen wäre. Zum damaligen Zeitpunkt wäre sogar die Frage im Raum gestanden, ob über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet werden sollte. Noch per 31. Dezember 2003 hätte die Gesellschaft ein negatives Eigenkapital von € 20.266 gehabt. Die Option hätte somit damals keinen bezifferbaren Wert gehabt. Vielmehr habe nur die Hoffnung bestanden, dass die Geschäftsanteile zu einem späteren Zeitpunkt einen über das Nominale darstellenden Wert repräsentieren würden.

Mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 trat der Bw. seinen Anteil an der R. Immobilien Verwaltung GmbH (1%, Nominale € 350) zum Preis von € 40.000 an die beiden anderen Gesellschafter, Herr K. und die W. KEG, ab. Gleichzeitig verzichtete der Bw. gegen Bezahlung eines Betrages von € 200.000 durch Herrn K. und die W. KEG auf die ihm mit Punktation vom 14. August 2002 eingeräumte Option, ab Juni 2007 48% der Geschäftsanteile der R. Immobilien Verwaltung GmbH zu erwerben, wovon 24% der Geschäftsanteile zum Nominalwert sowie 24% der Geschäftsanteile zum Marktwert (ausgehend von den Verwaltungseinnahmen nach WEG und MRG aller nicht durch den Bw. in die Gesellschaft eingebrachten Objekte) bewertet werden sollten. Die verbleibenden Gesellschafter der R. Immobilien Verwaltung GmbH, Herr K. und die W. KEG, traten ebenfalls mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 ihre gesamten Gesellschaftsanteile an die C. Vermögensverwaltung AG ab.

Im Zuge einer beim Bw. durchgeführten Betriebsprüfung wurde die Zahlung in Höhe von € 200.000 für den Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechtes als Einkünfte aus sonstigen Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 der Besteuerung unterzogen. Begründet wurde dies damit, dass Herr K. und die W. KEG nicht „*das Wirtschaftsgut Optionsrecht*“ erworben hätten. Die Zahlung sei vielmehr für den Verzicht auf dessen Ausübung erfolgt. Herr K. und die W. KEG seien dadurch in die Lage versetzt worden, über alle Anteile der R. Immobilien Verwaltung GmbH frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen. Die Anteile wären von den beiden Gesellschaftern „*am gleichen Tage*“ weiterveräußert worden.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ am 9. März 2011 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO einen dieser Prüfungsfeststellung folgenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006.

Mit Schreiben vom 23. März 2011 erhob der Bw. fristgerecht Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 und beantragte den Bescheid insoweit abzuändern, als für das Entgelt für den Verzicht auf die Option gemäß Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 in der Höhe von € 200.000 keine Einkommensteuer vorgeschrieben werde. Begründend führte der Bw. aus, dass er entsprechend der Punktation vom 14. August 2002

das vertraglich vereinbarte Recht gehabt habe, ab 1. Juni 2007 48% der Geschäftsanteile an der R. Immobilienverwaltung GmbH von Herrn K. und der W. KEG zu den in der Puktation genannten Bedingungen zu erwerben. Optionsberechtigter wäre der Bw., Optionsverpflichtete wären Herr K. und die W. KEG gewesen. Diese Option hätte nach dem 1. Juni 2007 jederzeit ausgeübt werden können und sei ab Einräumung der Option frei übertragbar gewesen. Der Bw. habe daher das Recht gehabt, die Option an einen Dritten zu übertragen, mit der Folge, dass alle Rechte aus dieser Option auf einen Dritten übergegangen wären. Hätte der Bw. die Rechte aus der Option auf einen Dritten übertragen, so hätte dieser Dritte das vertraglich vereinbarte Recht erlangt, 48% der Geschäftsanteile an der Gesellschaft zu den in der Puktation genannten Bedingungen entweder selbst oder durch eine von ihm nominierte Person zu erwerben. Als Beweis dafür werde die Einvernahme des Bw., des Mag. H. und des Herrn K. beantragt.

Der Sachverhalt wäre aus rechtlicher Sicht wie folgt zu beurteilen:

1. Nach den §§ 30 und 31 EStG 1988 dürften Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leite die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zutreffend 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 könne.** In Fällen, in denen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch die §§ 30 und 31 EStG 1988 erfasst würden, solle nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 einsetzen. Ein Veräußerungsvorgang bzw. veräußerungsähnliche Vorgänge würden dann vorliegen, wenn die Zahlung als Entgelt für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz anzusehen wäre (s. nur *Doralt*, EStG⁸ (1.1.2004), § 29 Rz 37), weiters *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (2003) § 29 Rz 19, wonach die entgeltliche Übertragung von Optionen und der endgültige Verzicht auf Optionsrechte keine Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 seien). Dementsprechend wäre vorrangig zu prüfen, ob es sich um eine Veräußerung von Vermögensgegenständen oder um eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung handle. Liege eine Veräußerung im vorgenannten Sinn vor, scheidet eine Steuerpflicht nach § 29 Z 3 EStG 1988 aus.

2. Im konkreten Fall habe der Bw. seine Option mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 an Herrn K. und die W. KEG verkauft. Der Verzicht auf die Option gegenüber den Optionsverpflichteten stelle eine Glattstellung der Option dar. Die Glattstellung einer Option sei als **Veräußerung** im ertragsteuerlichen Sinn zu beurteilen (s. grundlegend *Gassner/Göth/Tumpel*, Optionsgeschäft und Wertpapierleihe (1992) 56 f; *Knörzer*,

Optionsgeschäft und Spekulationsgeschäft, RdW 2001, 115, 116; BMF vom 9.6.1992, RdW 1992, 323).

3. Die Option wäre im vorliegenden Fall jedenfalls ein **Wirtschaftsgut**. Die Option sei frei übertragbar gewesen. Der Bw. habe die Option jederzeit frei übertragen und den Wert der Option somit frei realisieren können. Anders als in dem vom VwGH am 18.2.2011, 2007/13/0059 entschiedenen Fall wäre die Option im vorliegenden Fall nicht als höchstpersönliches Recht ausgestaltet gewesen, welches auf die persönlichen Verhältnisse des Bw. zugeschnitten gewesen wäre. Der Bw. habe von Anfang an die Möglichkeit gehabt, die Option an einen Dritten zu übertragen, mit der Folge, dass alle Rechte aus dieser Option auf einen Dritten übergegangen wären. Hätte der Bw. die Rechte aus der Option an einen Dritten übertragen, so hätte dieser Dritte das vertraglich vereinbarte Recht erlangt, 48% der Geschäftsanteile an der R. Immobilienverwaltung GmbH zu den in der Punktation genannten Bedingungen entweder selbst oder durch eine von ihm nominierte Person zu erwerben. Damit würden alle Voraussetzungen eines Wirtschaftsgutes vorliegen, dessen Wert jederzeit realisiert hätte werden können.

4. Die Option wäre auch werthaltig gewesen. Im Rahmen eines synallagmatischen Verhältnisses habe der Bw. eine Option mit einem erheblichen Wert hingegeben und dafür eine Gegenleistung von € 200.000 erhalten. Nach der Judikatur liege eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende **Vermögensminderung** dann vor, wenn die „abgehende“ Option für sich betrachtet einen Vermögenswert darstelle. Ein solcher liege nach der Judikatur dann vor, wenn der Optionsausübungspreis unter dem Marktwert des Basiswertes (dies sei hier der Marktwert des Geschäftsanteiles) liege. Die Option zum Ankauf eines Vermögenswertes zu einem unter dem Marktwert liegenden Preis stelle daher für sich betrachtet einen Vermögenswert dar (vgl. VwGH 28.2009, 2007/15/0200; Entscheidungsbesprechung von *Tüchler*, *ecolex* 2009, 802). Im vorliegenden Fall sei dem Bw. die Option zum Erwerb von 24% der Geschäftsanteile zum Nominale und zum Erwerb von 24% zum Marktwert, wie in der Punktation näher definiert, eingeräumt worden. Die Option zum Erwerb von 24% der Geschäftsanteile zum Marktwert habe einen erheblichen Wert gehabt, weil dieser zum Zeitpunkt der Veräußerung der Option höher als deren Nominalwert gewesen wäre. Dies sei zum einen daraus ersichtlich, dass die Käufer bereit gewesen wären, für den 1%igen Geschäftsanteil des Bw. einen Kaufpreis von € 40.000 zu bezahlen, zum anderen, daraus, dass für den Verzicht auf die Option eine Gegenleistung von € 200.000 geleistet worden wäre.

5. Die Auffassung der Betriebsprüfung verkenne, dass vorrangig zu prüfen sei, ob eine Veräußerung von Vermögensgegenständen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung vorliege. Nur dann, wenn keine solche

Veräußerung vorliege, komme eine sonstige Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 in Betracht. Im konkreten Fall sei nach dem klaren Wortlaut des Abtretungsvertrages vom 24. Jänner 2006 nicht nur auf die Ausübung des Optionsrechtes, sondern auf das Optionsrecht als solches verzichtet worden. Das Optionsrecht sei infolge dieses Verzichtes untergegangen. Damit liege jedoch gerade die von der Rechtsprechung geforderte Vermögensminderung auf Seite des Optionsberechtigten, dem Bw., vor. Welche Vorteile damit auf Seite der Optionsverpflichteten verbunden seien, wäre dabei ohne Belang. Jede Abtretung eines Optionsrechtes sowie jeder Verzicht auf ein Optionsrecht hätten zur Folge, dass die jeweils andere Vertragspartei nach diesem Vorgang (Abtretung oder Verzicht) über den Vermögenswert frei verfügen könne. Auch bei der Abtretung eines GmbH-Geschäftsanteiles käme niemand auf die Idee, eine Steuerpflicht nach § 29 Z 3 EStG 1988 anzunehmen und diese damit zu begründen, dass der jeweilige Erwerber damit in die Lage versetzt werde, diesen Geschäftsanteil und allfällige weitere Geschäftsanteile (allenfalls taggleich) an einen Dritten zu übertragen. Außerdem hänge die Argumentation der Betriebsprüfung insoweit, als Herr K. und die W. KEG ihre Geschäftsanteile jederzeit unter Mitübertragung der Verpflichtungen aus dem Optionsvertrag an einen Dritten veräußern und auf diese Weise einen entsprechenden Verkaufserlös hätten erzielen können.

6. Zusammenfassend wäre daher festzuhalten: Der Bw. habe mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 seine Option im ertragsteuerlichen Sinn veräußert. Eine Steuerpflicht nach § 29 Z 3 EStG 1988 komme daher nicht in Betracht. Eine Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 scheide aus, weil die Veräußerung nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt sei.

In der über Antrag des Bw. am 12. Dezember 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der Vertreter des Bw. vor, dass dieser aus sozialversicherungstechnischen Gründen nie vorgehabt habe, mehr als 25% der Gesellschaftsanteile der R. Immobilien Verwaltung GmbH zu halten. Wesentlich für die beiden Gesellschafter K. und die W. KEG sei es gewesen, 51% der Gesellschaftsanteile zu halten, wobei es für diese einerlei gewesen wäre, wer die restlichen 49% halte. Da diese beiden Gesellschafter Auftraggeber der R. Immobilien Verwaltung GmbH gewesen wären, hätten sie schon aus diesem Grund mittelbaren Einfluss auf die Gesellschaft gehabt. Betreffend das mit Punkotation vom 14. August 2002 eingeräumte Vorkaufsrecht gab der Bw. an, dass dieses für ihn wertlos gewesen wäre. Es hätte lediglich darin bestanden im Falle eines Verkaufes der Anteile durch die beiden anderen Gesellschafter seinen Namen zum Nominalwert heraus zu kaufen. Bezüglich des (ohne einschränkender Bedingung) vereinbarten Vorkaufsrechts wäre nur an einen Verkauf an fremde Dritte gedacht gewesen. Nach dem Willen der Parteien sollte das Vorkaufsrecht daher nur bei einer Veräußerung an Dritte gelten. Der Verkauf der Gesellschaftsanteile im Jahr 2006 wäre an ein nahestehenden Unternehmen erfolgt. Das Vorkaufsrecht wäre im Abtretungsvertrag vom 24.

Jänner 2006 deswegen nicht enthalten, weil es von den Vertragsparteien für den konkreten Geschäftsfall als nicht anwendbar angesehen worden wäre. Das Entgelt in Höhe von € 200.000 wäre ausschließlich für den Verzicht auf das Optionsrecht vereinbart worden. Die Vertragspartner seien davon ausgegangen, dass das Vorkaufsrecht nicht zur Anwendung zu gelangen habe.

Im Zuge der im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vorgenommenen Zeugenbefragungen gab Herr K. an, dass der Bw. berechtigt gewesen wäre, die Option auch an einen fremden Dritten abzutreten. Es sei aber daran gedacht gewesen, dass dies die Ehegattin oder die Stiftung des Bw. sein sollte. Es hätte jedoch jederzeit ein mit dem Bw. nicht in Verbindung stehender Dritter die Option erwerben und damit die Gesellschaftsanteile im Jahr 2007 kaufen können. Ob die Zahlung von € 200.000 das Optionsrecht oder das Vorkaufsrecht abgelden sollte, wäre ihm nicht mehr Erinnerung. Es sei im Wesentlichen darum gegangen, den „lästigen“ Gesellschafter auszukaufen. Die Höhe des Ablösebetrages habe sich aus dem Jahresumsatz und dem Umstand ergeben, dass ein Minderheitsgesellschafter abgefunden werden sollte. Die Gesellschaftsanteile an der R. Immobilien Verwaltung GmbH wären an die C. Vermögensverwaltung AG verkauft worden, an welcher Mag. H. und Herr K. sowie fremde Dritte beteiligt gewesen wären.

Mag. H. gab als Zeuge über Befragen an, dass seiner Meinung nach der Bw. die Option auch an einen fremden Dritten hätte übertragen können. Wirtschaftlich gedacht gewesen wäre, dass der Bw. die Option an eine ihm zuzurechnenden Gesellschaft oder Angehörige übertragen würde. Es hätte die beiden Gesellschafter nicht behindert, da diese weiter über 51% der Geschäftsanteile verfügt hätten. Der Betrag von € 200.000 wäre bezahlt worden, damit der Bw. seine Option aufgebe. Der Bw. hätte zu diesem Zeitpunkt sein Vorkaufsrecht ausüben und in weiterer Folge an der Verkaufstransaktion teilnehmen können. Da dies nicht im Interesse der beiden Gesellschafter gewesen wäre, hätten diese den Bw. gefragt, um welchen Preis er auf die Ausübung seiner Rechte verzichten würde. Man habe sich dann auf die € 200.000 geeinigt. Damit habe der Bw. auf sämtliche Rechte an der R. Immobilien Verwaltung GmbH verzichtet. Hätte der Bw. diesem Verzicht nicht zugestimmt, wären die Geschäftsanteile der R. Immobilien Verwaltung GmbH sehr schnell wertlos gewesen, da die Y. AG die von ihr verwalteten Häuser aus der Hausverwaltung abgezogen hätte, wodurch ein wesentlicher Wertverlust eingetreten wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, zählen zu den sonstigen Einkünften Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und

aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Leistung in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen und ist darauf gerichtet, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Hingegen fällt die Veräußerung von Vermögensgegenständen, wie vom Bw. zutreffend ausgeführt, nicht unter den Begriff der Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988. Dies leitet der Verwaltungsgerichtshof aus den §§ 30 und 31 EStG 1988 ab, wonach Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerrechtlich erfasst werden dürfen (vgl. VwGH 3.7.2003, [99/15/0003](#); 28.10.2008, [2006/15/0091](#); 28.5.2009, [2007/15/0200](#)).

Der Bw. versucht mit zahlreichen Hinweisen zur Literatur und Rechtsprechung herauszuarbeiten, dass es sich bei dem berufungsgegenständlichen Optionsrecht um ein Wirtschaftsgut handeln würde. Der Verzicht auf die Ausübung dieses Optionsrechtes stelle daher nach Ansicht des Bw. einen Veräußerungsvorgang eines Vermögensgegenstandes dar, sodass § 29 Z 3 EStG 1988 nicht anwendbar sei.

Wirtschaftsgüter sind nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z. B. VwGH 11.3.1992, [90/13/0230](#)) alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art, nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, bei denen eine wirtschaftliche Ausnützung möglich ist. Diese Beurteilung hat nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu erfolgen.

Gemäß [§ 21 BAO](#), BGBl. Nr. 194/1961, ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Entscheidend ist dabei nicht, wie die Parteien diese Leistungen benannt, sondern war sie nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wirklich gewollt und tatsächlich bewirkt haben.

Grundsätzlich wird unter einer Option ein Vertrag verstanden, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Sie verleiht dem Berechtigten ein Gestaltungsrecht, nämlich durch einseitige Erklärung eine Veränderung der bestehenden Rechtsverhältnisse herbeizuführen (vgl. *Kozioł-Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band I, 6. Auflage, S. 36).

Der Bw. bringt zunächst vor, dass die ihm mit Punktation vom 14. August 2002 eingeräumte Option frei übertragbar gewesen sei. Der Bw. habe daher das Recht gehabt, die Option an einen Dritten zu übertragen. Aus den Formulierungen der Punktation vom 14. August 2002 ergeben sich keine Regelungen betreffend einer Übertragbarkeit der dem Bw. eingeräumten

Option. Diese wurde laut Punkt 2 der Punktation dem Bw. eingeräumt. Dem Bw. ist zuzustimmen, dass es sich bei einer Option um ein zivilrechtliches Gestaltungsrecht handelt, welches jederzeit auch an Dritte abgetreten werden kann, falls dies nicht ausdrücklich untersagt ist. Nach dem Vorbringen des Bw. im Rahmen der Berufungsverhandlung und den Zeugenaussagen bestehen grundsätzlich keine Zweifel, dass der Bw. die ihm mit Punktation vom 14. August 2002 eingeräumte Option zum Erwerb von 48% der Gesellschaftsanteile der R. Immobilien Verwaltung GmbH auch an einen fremden Dritten hätte übertragen können. Nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse kommt dieser vom Bw. aufgeworfenen Frage jedoch keine Entscheidungsrelevanz zu. Nach den übereinstimmenden Aussagen sowohl des Bw. als auch der befragten Zeugen ergibt sich nach der gemäß § 21 BAO gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise, dass der Bw. nur das Recht haben sollte, die Option einer ihm nahestehenden Person übertragen zu können. Dass der Bw. die fragliche Option wohl nur an einen in einer gewissen Nahebeziehung zu ihm stehenden Dritten veräußert hätte, kann auch aus dem Grund angenommen werden, dass der Bw. kaum Interesse daran haben konnte, dass ein Fremder, sollte sich die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft auf Grund seiner Tätigkeit positiv entwickeln, Anteile an der Gesellschaft erwirbt. Auch die im Falle des Verkaufes der Option an einen fremden Dritten drohende Konsequenz der verbleibenden Gesellschafter (Abzug der Häuser der Y. AG aus der Hausverwaltung) spricht gegen eine freie Übertragung der verfahrensgegenständlichen Option. Der Abzug des Verwaltungsstockes durch die verbleibenden Gesellschafter hätte eine unmittelbare Entwertung der Anteile an der R. Immobilien Verwaltung GmbH bedeutet. Als Konsequenz wäre damit auch die eingeräumte Option zum Erwerb von 48% dieser Gesellschaftsanteile wertlos geworden. Im Kontext mit den Regelungen des Dienstverhältnisses (5 Jahre befristet), der Möglichkeit zur Geltendmachung der Option erst nach 5 Jahren und dem vom Bw. selbst angegebenen Grund für die Einräumung des Optionsrechtes (er sollte gleich einem Gesellschafter an der Wertsteigerung der Gesellschaft teilhaben und nach fünf Jahren auch formal zu 49% als Gesellschafter am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sein) liegt hier ähnlich wie bei einem Veräußerungs- und Belastungsverbot und eines, wie im gegenständlichen Fall auch bis Juni 2007 vereinbarten, Vorkaufsrechtes ein höchstpersönliches Recht vor.

Im Erkenntnis vom 23.5.2000, 95/14/0029, 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 3.7.2003, 99/15/003, hat der Verwaltungsgerichtshof den entgeltlichen Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechtes unter den 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 Fall einer vom Bw. aufgezeigten Glattstellung kauft ein Optionseinräumer das von ihm selbst eingeräumte Optionsrecht zurück. Es kann allerdings nur das zurückgekauft werden, was selbst verkauft oder unentgeltlich übertragen wurde. Nur ein Wirtschaftsgut kann Gegenstand eines solchen Rechtsgeschäftes sein. Wirtschaftsgüter sind nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, bei denen eine wirtschaftliche Ausnützung möglich ist. Diese Beurteilung hat nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu erfolgen. Dabei ist in diesem Zusammenhang auf den Zeitpunkt der Einräumung der Option abzustellen. Die vom Bw. als maßgeblich angesehene Zahlung für die Aufgabe des Optionsrechtes im Jahr 2006 ist für den Zeitpunkt der Einräumung der Option jedoch ohne Bedeutung. Das Optionsrecht wurde unentgeltlich eingeräumt. Die R. Immobilien Verwaltung GmbH war zum Zeitpunkt der Optionseinräumung überschuldet. Zum damaligen Zeitpunkt stand nach den Angaben des Bw. sogar die Frage im Raum, ob über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet werden sollte. Die Option stellte daher zum Zeitpunkt der Einräumung keinen Vermögenswert dar.

Die Zahlung an den Bw. in Höhe von € 200.000 im Jahr 2006 erfolgte eindeutig nicht für den Erwerb des erst ab Juni 2007 ausübbaeren Optionsrechtes, sondern zweifelsohne für den Verzicht auf dessen zukünftige Ausübung durch den Bw. Der Vorgang ist daher nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen (vgl. VwGH 20.10.2010, [2007/13/0059](#)).

Aus der zeitlichen Übereinstimmung der Ablösezahlung für den Verzicht auf die Option und des Anteilsverkaufes der verbleibenden Gesellschafter ergibt sich eindeutig, dass den Gesellschaftern der Verzicht etwas wert war, da ihnen dieser erst ermöglichte über alle Anteile frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen. Dieser Verkaufserlös wäre bei aufrechter Option zweifellos geringer gewesen. Demgegenüber wäre für den Bw. die Ausübung der Option erst ab Juni 2007 möglich gewesen. Er verschaffte durch seinen Verzicht am 24. Jänner 2006 einerseits auf die erst ab Juni 2007 ausübbaere Option zum Erwerb von 48% der Gesellschaftsanteile und andererseits auf das ihm nach der Punktation vom 14. August 2002 bis dahin zustehende Vorkaufsrecht für 99% der Gesellschaftsanteile zum Nominalwert den beiden anderen Gesellschaftern einen Nutzen, weil

diese über die Anteile frei verfügen konnten. Insofern ist dem Bw. daher nicht zuzustimmen, dass das wirtschaftliche Kalkül der Verzichtenden für die Beurteilung, ob eine Leistung an sie erbracht wurde, ohne Belang wäre. Charakteristisch für eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 ist, dass ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung besteht (vgl. VwGH 28.1.1997, [96/14/0012](#)).

Hätten die Gesellschafter die Anteile nicht verkaufen wollen, hätte der Bw. auf seine Rechte nicht verzichtet. Daraus folgt, dass der Bw. aus seinem Verzicht offensichtlich einen wirtschaftlichen Vorteil erwartet hatte. Das Vermögen des Bw. hat durch den Verzicht auf die Optionsausübung daher keine Minderung erfahren. Der Vorgang kann daher nicht als Veräußerung von Privatvermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung angesehen werden.

Die Zahlung an den Bw. in Höhe von € 200.000 für den Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes wurde daher von der Betriebsprüfung zu Recht als Entgelt für eine sonstige Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 qualifiziert.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. Jänner 2013