

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R. in der Beschwerdesache des Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. März 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 23. März 2011 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

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

Am 14. August 2002 wurde zwischen dem Bf., Herrn K. und Herrn Mag. H. für die X. KEG folgende Punktation abgeschlossen:

"1. Leitung der Hausverwaltung

Der Bf. wird auf Dauer seines Dienstverhältnisses alleiniger und allein zeichnungsberechtigter handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer der "Dr. M. Immobilien Verwaltung GmbH" (in der Folge "Gesellschaft" genannt) ...

...

2. Beteiligung an der Gesellschaft

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

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

Ab Juni 2007 hat der Bf. 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 Bf. in die Gesellschaft eingebrachten Objekten) bewertet werden. Dieser Kauf erfolgt durch den Bf. selbst oder durch von ihm nominierte Personen. Sollten die übrigen Gesellschafter keine Einigung darüber erzielen, wer welche Anzahl von Anteile verkauft, so erfolgt der Kauf von allen anderen Gesellschaftern im Verhältnis der Anteile dieser untereinander."

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

"Verzicht auf Optionsrechte

- 1. Mit Punktation vom 14. (vierzehnten) August 2002 (zweitausendzwei) (Beilage ./2) wurde dem Bf. von K. und der X. KEG die Option eingeräumt, ab Juni 2007 (zweitausendsieben) 48 (achtundvierzig) Prozent der Geschäftsanteile der Gesellschaft von diesen zu erwerben, wovon 24 (vierundzwanzig) Prozent der Geschäftsanteile zum Nominalwert sowie 24 (vierundzwanzig) Prozent der Geschäftsanteile zum Marktwert (ausgehend von den Verwaltungseinnahmen nach WEG und MRG aller nicht durch den Bf. in die Gesellschaft eingebrachten Objekte bewertet werden sollten).*
- 2. Der Bf. verzichtet gegen Bezahlung eines Betrages von EUR 200.000 (Euro zweihunderttausend) durch K. und die X. KEG auf die unter Absatz 1 (eins) angeführten Optionsrechte.*

..."

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

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

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

In der dagegen erhobenen Berufung vom 23. März 2011 brachte der Bf. im Wesentlichen vor, die Option sei ab ihrer Einräumung frei übertragbar gewesen. Er hätte daher die

Option jederzeit an einen Dritten übertragen können. Dieser hätte dadurch das Recht erlangt, 48% der Geschäftsanteile an der Gesellschaft zu den in der Punktion genannten Bedingungen entweder selbst oder durch eine von ihm nominierte Person zu erwerben.

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

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 7. Jänner 2013, GZ. RV/1645-W/11, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Zahlung von EUR 200.000 an den Bf. im Jahr 2006 nicht für den Erwerb des erst ab Juni 2007 ausübaren Optionsrechts, sondern für den Verzicht auf dessen zukünftige Ausübung durch den Bf. erfolgte. Der Vorgang sei daher nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Aus der zeitlichen Übereinstimmung der Ablösezahlung für den Verzicht auf die Option und des Anteilsverkaufs der verbleibenden Gesellschafter ergebe sich, dass den Gesellschaftern der Verzicht "etwas wert" gewesen sei. Erst dieser Verzicht habe es ihnen ermöglicht, über sämtliche Gesellschaftsanteile frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen. Dieser Verkaufserlös wäre bei aufrechter Option zweifellos

geringer gewesen. Demgegenüber sei für den Bf. die Ausübung der Option erst ab Juni 2007 möglich gewesen. Der Bf. habe durch seinen Verzicht am 24. Jänner 2006 auf die erst ab Juni 2007 auswägbare Option zum Erwerb von 48% der Gesellschaftsanteile und auf das ihm nach der Punktation vom 14. August 2002 bis dahin zustehende Vorkaufsrecht für 99% der Gesellschaftsanteile zum Nominalwert den beiden anderen Gesellschaftern einen Nutzen verschafft, weil diese dadurch über die Anteile frei verfügen konnten. Dem Bf. sei daher nicht zuzustimmen, dass das wirtschaftliche Kalkül der Optionsverpflichteten für die Beurteilung, ob eine Leistung an sie erbracht wurde, ohne Belang sei. Charakteristisch für eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sei, dass ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung bestehe. Hätten die Gesellschafter die Anteile nicht verkaufen wollen, hätte der Bf. nicht auf seine Rechte verzichtet. Der Bf. habe aus seinem Verzicht offensichtlich einen wirtschaftlichen Vorteil erwartet. Der Vorgang könne daher nicht als Veräußerung von Privatvermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung angesehen werden.

Der Bf. erhob gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 7. Jänner 2013, GZ. RV/1645-W/11, Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

Der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (Berufungsentscheidung vom 7. Jänner 2013, GZ. RV/1645-W/11, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2016, Zl. 2013/13/0012, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

In den zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2016, Zl. 2013/13/0012, veröffentlichten Rechtssätzen ist die vom Höchstgericht vertretene Rechtsansicht in komprimierter Form wie folgt festgehalten:

Rechtssatz 1 zu VwGH 24. Februar 2016, Zl. 2013/13/0012:

"Nach den §§ 30 und 31 EStG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012) dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leitet der Verwaltungsgerichtshof ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen und

die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden kann (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0091, VwSlg 8378 F/2008, und vom 28. Mai 2009, 2007/15/0200). Maßgeblich ist, ob das Vermögen der Vertragspartei durch den Verzicht auf die Optionsausübung eine Minderung erfährt; der geleistete Betrag daher einen bei der Vertragspartei eingetretenen Vermögensverlust ausgleichen soll (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 28. Oktober 2008)."

Rechtssatz 3 zu VwGH 24. Februar 2016, ZI. 2013/13/0012:

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

Mit Abtretungsvertrag vom 24. Jänner 2006 trat der Bf. seinen Gesellschaftsanteil (1%, Nominale EUR 350) zum Preis von EUR 40.000 an die beiden anderen Gesellschafter ab. Gleichzeitig verzichtete der Bf. gegen Bezahlung eines Betrages von EUR 200.000 auf die ihm mit Punktion vom 14. August 2002 eingeräumte Option, ab Juni 2007 48% der Geschäftsanteile zu erwerben, wovon 24% der Geschäftsanteile zum Nominalwert sowie 24% der Geschäftsanteile zum Marktwert bewertet werden sollten. Daraus folgt zweifellos, dass die Option einen Vermögenswert darstellte und es liegt daher eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung vor. Die Zurechnung der im Streitjahr 2006 erhaltenen Zahlung in Höhe von EUR 200.000 zu den sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 ist daher nicht rechtskonform.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 8. September 2016