



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D.G. , W., R.gasse, vertreten durch AS Steuerberatungs GmbH, 1030 Wien, Marxergasse 25/AE 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Zahlung von S 8.085.000,00 an den Bw. für den Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes als Entgelt für eine sonstige Leistung gemäß § 29 Z. 3 EStG zu qualifizieren ist. Nach dem Akteninhalt ergibt sich folgender Sachverhalt: D.E. war Alleingesellschafter der T. GmbH, deren Stammkapital S 500.000,00 betrug. Mit den Verträgen vom 25.6.1999 trat er seine Anteile nach Einzahlung der noch zur Hälfte ausstehenden Einlage ab. Bei der Ermittlung der Einkünfte des Jahres 1999 wurden dem Veräußerungserlös in Höhe von S 20.030.000,00 Werbungskosten in Höhe von S 11.598.000,00 gegenüber gestellt. Darin enthalten war ein Betrag in Höhe von S 8.085.000,00, den D.E. an D.G. als Abgeltung für den Verzicht auf die Ausübung seines Optionsrechtes bezahlte. Das Optionsrecht für den Erwerb von 24 % bzw. 49 % des Stammkapitals wurde mit Vertrag vom 22.2.1998 unentgeltlich gewährt. Als Ausübungspreis wurde ein Betrag in Höhe der anteiligen einbezahlten Einlage vereinbart. Die Optionsvereinbarung, abgeschlossen zwischen

D.E. und D.G. am 22.2.1998, trägt den Titel "Optionsvereinbarung auf die Errichtung eines Anbots zwecks Abtretung von Geschäftsanteilen". Sie hat folgenden Inhalt:

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

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

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

Gründe für die Einräumung des Optionsrechtes seien laut Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2001 folgende gewesen: Die ursprüngliche Geschäftsidee für die neu gegründete Gesellschaft – die Entwicklung eines Telefonkartensystems – habe vom Bw. und Herrn D.E. gestammt. Aus beruflichen Gründen habe sich Herr D.G. weder beteiligen noch in weiterer Folge für die Umsetzung der Geschäftsidee tätig werden wollen. Im Einvernehmen mit Herrn D.E. habe sich Herr D.G. eine Option zum Preis des anteiligen Stammkapitals einräumen lassen, um im Fall eines wirtschaftlichen Erfolges in die Gesellschaft einsteigen zu können. Ein weiterer wesentlicher Grund der in der beruflichen Sphäre von Herrn D.G. gelegen sei, war, dass sein Arbeitgeber in diverse Finanzskandale verwickelt gewesen sei, die auch publik geworden seien. Jeder auch nur geringste Zusammenhang zwischen seinem Arbeitgeber und der neu gegründeten Firma hätte sich auf diese geschäftsschädigend ausgewirkt. Zur Frage ob bzw. wenn nein warum keine Gegenleistung für die Einräumung des Optionsrechtes vereinbart worden sei, führte der Bw. aus, dass die Geschäftsidee zum damaligen Zeitpunkt nur im theoretischen Ansatz vorhanden gewesen sei und auch nicht sicher gewesen sei, ob eine technische Umsetzung überhaupt möglich und ein wirtschaftlicher Erfolg erreicht werden könne. Dieser sei auch bis zum Zeitpunkt der Abtretung nicht erreicht worden. Die Firma C., die die Anteile schließlich erworben habe, sei am Erwerb der Geschäftsanteile nur deshalb interessiert gewesen, um für den beabsichtigten Börsegang ein angemessenes Umsatzvolumen darstellen zu können.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 1999 wurde die Abgeltung für den Verzicht auf die Ausübung des Optionsrechtes als Einkünfte aus sonstigen Leistungen gemäß § 29 Z. 3 EStG 1988 der Besteuerung unterzogen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 12. Mai 2003 fristgerecht berufen und als Begründung sinngemäß folgendes ausgeführt:

Unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien, den Kommentar zum Einkommensteuergesetz von Univ.Prof. Dr. Werner Doralt sowie auf das Einkommensteuerhandbuch von Quantschnigg/Schuch vertritt der Bw. die Auffassung, dass es sich im gegenständlichen Fall um einen veräußerungsähnlichen Vorgang im privaten Bereich handle, für den ein Entgelt für den endgültigen Verlust eines Vermögensgegenstandes in seiner Substanz geleistet worden sei, bzw. als Ausgleich für den endgültigen Verlust eines Wirtschaftsgutes in seiner Substanz gezahlt worden sei. Der Bw. bringt weiters vor, dass es sich bei einem Optionsrecht um ein Wirtschaftsgut bzw. einen Vermögensgegenstand handle. Der Begriff des Wirtschaftsgutes sei im Einkommensteuergesetz zwar nicht definiert, jedoch handle es sich bei Wirtschaftsgütern nach der Rechtsprechung um alle im wirtschaftlichen Verkehr selbständig bewertbare Güter. Selbständige Bewertungsfähigkeit sei dann anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt würde. Charakteristisch für ein Wirtschaftsgut sei weiters die Verkehrsfähigkeit, die dann vorliege wenn Einzelveräußerbarkeit gegeben sei. Es genüge aber auch die Verwertbarkeit durch schuldrechtliche Überlassung (mittelbare Verwertung). Bei nichtbörsenmäßigen Optionsrechten genüge eine mittelbare Verwertung und diese sei auch dann gegeben, wenn sich der Optionsberechtigte verpflichte, die Optionsausübung und anschließende Verwertung des Optionsgegenstandes nach den Anweisungen eines Dritten vorzunehmen, der dafür eine Zahlung erbringe. Das Optionsrecht im gegenständlichen Fall sei daher eindeutig als Wirtschaftsgut im Sinne der VwGH-Rechtsprechung zu betrachten. Der Verzicht auf die Ausübung der Option entspreche einer Glattstellung. Bei einer Glattstellung komme es zu einer Veräußerung des Optionsrechtes im Sinne des § 30 EStG. Die Bw. verwies dabei auf die Rechtsansicht des BMF sowie auf den Beitrag "Besteuerung privater Optionsgeschäfte" von Phillip Göth in Eco Lex 1991 Seite 417. Der Stillhalter (Optionsverkäufer bzw. Optionseinräumer) kaufe im Rahmen der Glattstellung das von ihm selbst eingeräumte Optionsrecht zurück. Dieses Recht werde jedoch in der gleichen juristischen Sekunde infolge eines Aufhebungsvertrages wieder beseitigt. Damit sei auch der Tatbestand des "veräußerungsähnlichen Vorgangs im privaten Bereich, in dem ein Entgelt für den endgültigen Verlust eines Vermögensgegenstandes in seiner Substanz geleistet wird" erfüllt. Der Bw. verweist weiters auf die Bestimmungen der §§ 30 und 31 EStG 1988, wonach die Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen nicht als Leistung im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1988 zu werten sind, sondern unter §§ 30 bzw. 31 EStG 1988 zu subsumieren

sind. Im gegenständlichen Fall sei es nicht nur zum Substanzverlust des Wirtschaftsgutes Optionsrecht gekommen, sondern ebenfalls zum Substanzverlust des Optionsgegenstandes (der GmbH-Anteile an sich). Die Höhe des Entgelts habe sich nach dem vom Optionsgeber erzielten Überschuss durch die Veräußerung der GmbH-Anteile an einen Dritten ergeben. Hätte D.E. die Geschäftsanteile nicht verkauft, hätte der Bw. auch keinerlei Entgelt für seinen Verzicht auf das Optionsrecht erhalten. Ein Entgelt sei nur für den Fall vereinbart worden, dass dieser Vermögenswert in seiner Substanz verkauft werde und nicht eine Nutzungsmöglichkeit unter Beibehaltung des Substanzwertes für Herrn D.E. geschaffen werde.

In der Folge verweist der Bw. auf das Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch Tz 19 zu § 29, wonach der endgültige Verzicht auf Optionsrechte keine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 darstelle. Folgende Judikaturstellen werden vom Bw. zur Stützung seines Vorbringens angeführt:

1. Steuerfreiheit bei Abtretung eines Rückkaufsanspruches (14.11.1978, VIII R 72/76), für Verzicht auf ein Wohnrecht (BFH 9.8.1990, X R 140/88), für den Verzicht auf ein Mietrecht (BFH 5.8.1976, VIII R 117/75),
2. Steuerpflicht für den Verzicht auf Nachbarrechte (BFH 10.8.1994, X R 42/91 und 26.10.1982 VIII R 83/79), 5.8.1976 VIII R 97/93, VwGH 28.1.1997, 96/14/0012, BFH 21.11.1997 X R 124/94), für die Aufgabe eines Belastungs- und Veräußerungsverbot (VwGH 25.5.2000, 95/14/0029).

In der Berufungsergänzung vom 10. September 2003 verweist der Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.7.2003, Zl. 99/15/003, indem dieser das Entgelt für die Aufgabe eines im Grundbuch eingetragenen Vorkaufsrechts an einer Liegenschaft zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zählte. Nach Ansicht des Bw. sei ein Vorkaufsrecht nicht mit einem Optionsrecht vergleichbar, da dieses ein Wirtschaftsgut darstelle. In der Ergänzung zur Berufung vom 22. März 2004 verwies der Bw. auf die Entscheidung des UFS vom 14.1.2004, RV/2866-W/02 und kam zu dem Schluss, dass diese Entscheidung auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar sei. Unter anderem führte er aus, dass die Kenntnis des Optionsberechtigten vom Willen des Leasinggebers die Liegenschaft zu verwerten im Rahmen seines wirtschaftlichen Kalküls den Verzicht und dessen Entgelthöhe beeinflusst habe, nicht von Bedeutung sein könne, da in einem marktwirtschaftlichen System davon ausgegangen werden könne, dass bei jedem freiwillig abgeschlossenen Rechtsgeschäft zwischen Fremden die Parteien ihr wirtschaftliches Kalkül einsetzen, unabhängig davon, ob es sich hierbei um ein Steuerpflicht auslösendes Rechtsgeschäft handle oder nicht. In der Berufungsergänzung vom 12. Juli 2004 legte der Bw. die Stellungnahme der Rechtsanwaltspartnerschaft L,G&P vor, die

diese auf Ersuchen der steuerlichen Vertreterin des Bw. zum Thema abgegeben hatte, ob eine Option ein Wirtschaftsgut sei oder nicht. Die Rechtsanwälte kamen zum Schluss, dass es sich bei dem gegenständlichen Optionsrecht um ein selbständig bewertbares und übertragbares Wirtschaftsgut handle. Herr D.E. habe sich die Erlangung des Wirtschaftsgutes als Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs etwas kosten lassen und zwar den Betrag von S 8.085.000,00. Sie habe somit zweifellos einen wirtschaftlichen Wert und sei selbständig bewertbar. Als Wert habe man allem Anschein nach den nach Ansicht der Vertragsparteien dafür erzielbaren Erlös eingesetzt. Die Übertragbarkeit des Optionsrechtes leiten die Rechtsanwälte aus jener Textstelle der Optionsvereinbarung ab, wonach die Option erlösche, wenn Herr D.G. nicht bis zum 31.12.2000 die Errichtung eines Anbotes an ihn oder eine von ihm namhaft gemachte dritte Person schriftlich von Herrn D.E. angefordert habe.

Über die Berufung 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 1-6) 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 (vgl. z.B. VwGH vom 3.7.2003, Zl. 99/15/0003). Hingegen fällt die Veräußerung von Vermögensgegenständen nicht unter den Begriff der Leistung im Sinne des § 29 Z 3. 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 aaO.).

Der Bw. versucht in seinen detaillierten Ausführungen und zahlreichen Literaturhinweisen herauszuarbeiten, dass es sich bei dem von ihm erworbenen Optionsrecht um ein Wirtschaftsgut handle. Der Verzicht auf die Ausübung dieses Optionsrechtes stelle daher einen Veräußerungsvorgang eines Vermögensgegenstandes dar, sodass § 29 Z 3 EStG 1988 nicht anwendbar sei.

Nun kann zwar der Auffassung des Bw., dass er durch die gegenständliche Optionsvereinbarung ein Optionsrecht erworben habe nicht entgegengetreten werden. Denn unter einer Option wird ein Vertrag verstanden, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Sie verleiht dem Berechtigten, hier dem Bw., ein Gestaltungsrecht, nämlich durch einseitige Erklärung eine Veränderung der bestehenden Rechtsverhältnisse herbeizuführen (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band 1 6. Auflage, S.36), indem er oder eine von ihm namhaft gemachte dritte

Person das Recht besaß, bis zum 31.12.2000 24 % der Geschäftsanteile zu einem bestimmten Preis zu erwerben.

Charakteristisch für die Wirtschaftsguteigenschaft gegenständlicher Option soll lt. Bw, unter Hinweis auf Qunatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Wien 1993, S. 284f sein, dass:

- sich D.E. die Erlangung des Wirtschaftsgutes als Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs "etwas kosten habe lassen", und zwar S 8.085.00.-. Sie habe somit zweifellos einen wirtschaftlichen Wert gehabt,
- sie selbständig bewertbar gewesen sei, da man allem Anschein nach den nach Ansicht der Vertragsparteien erzielbaren Erlös als Entgelt für den Verzicht einsetzte,
- sie auf Grund ausdrücklicher Vereinbarung übertragbar gewesen sei.

Dieser Argumentation ist folgendes entgegenzuhalten:

- D.E. hat nicht das Wirtschaftsgut "Optionsrecht" erworben, sondern für den Verzicht auf dessen Ausübung bezahlt,
- der Zufluss von S 8.085.00.- sagt nichts über den Wert des Optionsrechtes aus. Für dessen Einräumung wurde nämlich vom Bw. nichts bezahlt,
- die Abgeltung des Verzichtes auf die Ausübung des Optionsrechtes bedeutet lediglich, dass D.E. der Verzicht an sich etwas wert war, da ihm dieser erst ermöglichte über alle Anteile frei zu verfügen und somit einen entsprechenden Verkaufserlös zu erzielen.
- Hinsichtlich der Übertragbarkeit des Optionsrechtes lauten die maßgeblichen Passagen der Optionsvereinbarung folgendermaßen:

„Im Falle der Ausübung dieses Optionsrechtes verpflichtet sich Herr D.E. ein Anbot auf Abtretung von Geschäftsanteilen an Herrn D.G. oder eine von Herrn D.G. namhaft gemachte dritte Person zu errichten oder diesem direkt abzutreten.“

„Diese Option erlischt, wenn Herr D.G. nicht bis zu diesem Zeitpunkt die Errichtung eines Anbots an ihn oder eine von Ihm namhaft gemachte dritte Person schriftlich von Herrn D.E. angefordert hat.“

Entgegen der Auffassung des Bw. legen jedoch diese Formulierungen nicht eindeutig die Übertragbarkeit der Option fest: Ein Gestaltungsrecht mag zwar grundsätzlich übertragbar sein (vgl. den Hinweis auf OGH vom 10.11.1988, Ob 639/88). Wenn der Bw. jedoch weiters ausführt, dass die Einzelveräußerbarkeit auch i. S. einer mittelbaren Verwertung eines Optionsrechtes dann vorliege, wenn sich der Optionsberechtigte verpflichte, die Optionsausübung und anschließende Verwertung des Optionsgegenstandes nach den Anweisungen eines

Dritten vorzunehmen, der dafür eine Zahlung erbringt, so ist folgendes auszuführen:

Optionsberechtigter ist der Bw.. Er ist keineswegs einem Dritten verpflichtet, vielmehr hat er das Recht einen Dritten namhaft zu machen. Dieser Dritte wird wohl in einer gewissen Nahebeziehung zu ihm stehen, da dieser kaum Interesse haben wird, dass ein Fremder, sollte sich die Geschäftstätigkeit positiv entwickeln, Anteile an der GmbH erwirbt. Optionsberechtigter bleibt immer D.G. . Er kann die Legung eines Angebotes verlangen, sei es an ihn oder einen Dritten. Ähnlich wie bei einem Veräußerungs- und Belastungsverbot handelt es sich auch hier daher um ein höchstpersönliches Recht (vgl. VwGH vom 25.5.2000, Zl. 95/14/0029). Zwar könnte man aus dem Wortlaut der Vereinbarung ableiten, dass diese darauf gerichtet sei, Anteile, also den Vermögensgegenstand eines Dritten zu erwerben (Vorkaufsrecht). Wie jedoch der VwGH im Erkenntnis vom 28.1.1997, Zl. 96/14/0012 hinsichtlich der Steuerpflicht für den Verzicht auf Nachbarrechte ausführte, kommt es darauf an, ob das Vermögen (hier die Beteiligung des D.E. an der GmbH) in seiner Substanz erhalten bleibt. Maßgeblich sei, ob das Entgelt für den endgültigen Verzicht in seiner Substanz (keine Leistung) oder für den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit bzw. auf die Geltendmachung von Rechtsbehelfen/Abwehrrechten (dann Leistung) bezahlt werde. Dabei sei auf die Sicht des Leistenden abzustellen. Für D.E. bleibt seine Beteiligung an der GmbH erhalten. Dadurch, dass er dem Bw. eine Beteiligung nicht anbieten muss, kann er über alle Anteile frei verfügen. Wirtschaftliche Bedeutung erlangte das Optionsrecht des Bw. somit erst dann, als ihm für die Nichtausübung ein geldwerter Vorteil angeboten wurde.

Das Gestaltungsrecht des Bw. ist somit nicht übertragbar und daher kein Wirtschaftsgut. Ein nicht übertragbares Gestaltungsrecht muss aber nicht in erster Linie darauf gerichtet sein, einen Vermögensgegenstand zu erwerben, sondern kann auch dazu dienen, unerwünschte Veräußerungsvorgänge an einen Dritten zu unterbinden, indem der Berechtigte von seinem Gestaltungsrecht Gebrauch macht, das sich in diesem Zusammenhang als Abwehrrecht darstellt (vgl. UFS vom 14.1.2004, Zl. RV/2866-W/02). Im konkretisierten Fall konnte und wollte also der Bw. durch Ausübung seiner Option verhindern, dass sich ein anderer als er oder eine von ihm namhaft gemachte Person an der Gesellschaft beteiligten.

Den Ausführungen des Bw. in der Berufung, wonach die Glattstellung einer Option einen Veräußerungsvorgang nach § 30 EStG 1988 auslöse und nach allgemein herrschender Auffassung ein Verzicht auf die Ausübung der Option einem Veräußerungsvorgang gleich zu halten sei, mag grundsätzlich zuzustimmen sein. Demnach kaufe ein Stillhalter (der Optionsverkäufer oder Optionseinräumer) das von ihm selbst eingeräumte Optionsrecht zurück. Problematisch stellt sich aber hier dar, dass nur das zurückgekauft werden kann, was selbst verkauft oder allenfalls unentgeltlich übertragen wurde. Nur ein Wirtschaftsgut kann Gegenstand eines solchen Rechtsgeschäftes sein. Dieses ist dadurch charakterisiert, dass es selbständig

bewertbar und übertragbar ist. Dabei ist in diesem Zusammenhang auf den Zeitpunkt der Einräumung der Option abzustellen. Wie bereits ausgeführt, stützt der Bw. die Bewertbarkeit zum Einen darauf, dass sich D.E. den Erwerb etwas kosten ließ. Sollte damit der "Rückkauf" gemeint sein, so ist dieses Argument für den Zeitpunkt der Einräumung der Option ohne Bedeutung. Das Optionsrecht wurde unentgeltlich eingeräumt. Gleiches gilt für den erzielbaren Veräußerungserlös i.H. von S 8,085.000.-, der Kriterium für die selbständige Bewertbarkeit sein soll: das Optionsrecht wurde unentgeltlich eingeräumt, weil die Geschäftsidee nur im theoretischen Ansatz vorhanden war und die technische Umsetzung und ein wirtschaftlicher Erfolg ungewiss waren (vgl. die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.1.2001). Zum Anderen soll Wirtschaftsguteigenschaft deshalb vorliegen, weil das Optionsrecht übertragbar sei. Gerade diese Übertragbarkeit schließt aber die Optionsvereinbarung aus, weil Optionsberechtigter immer der Bw. bleibt (vgl. die Ausführungen oben).

Dass das Vermögen des Bw. durch den Verzicht auf die Option keine Minderung erfuhr, ist aus der zeitlichen Nähe des Verzichts am 18.5.1999 und dem Verkauf der Anteile am 18.10.1999 abzuleiten. Wie auch der Bw. in dem von einem Rechtsanwalt erstellten Gutachten selbst ausführt, sei es wirtschaftlich unmöglich, dass sich die Vertragspartner im Zeitpunkt des Verzichtes des wirtschaftlichen Wertes der Option nicht bewusst gewesen seien, aber vier Monate später die Anteile um den beachtlichen Betrag von S 17,000.000.- verkauft worden seien. Dem Bw. war also im Zeitpunkt des Verzichtes bewusst, dass ihm dieser einen beträchtlichen Vermögensvorteil bringen würde, weil D.E. über sämtliche Anteile frei verfügen konnte. Da der Bw. Kenntnis von dessen Willen hatte, die Anteile zu verkaufen, verschaffte er diesem durch sein von wirtschaftlichem Kalkül getragenes Verhalten einen Nutzen. Insofern ist dem Bw. daher nicht zuzustimmen, dass das wirtschaftliche Kalkül des Verzichtenden für die Beurteilung, ob eine Leistung an ihn erbracht wurde, keine Bedeutung habe. Denn charakteristisch für eine Leistung i.S. des § 29 Z. 3 EStG 1988 ist, dass ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung besteht (vgl. VwGH vom 28.1.1997, Zl. 96/14/0012). Hätte D.E. die Anteile nicht verkaufen wollen, hätte der Bw. auf sein Recht nicht verzichtet. Er hatte aus seinem Verzicht einen wirtschaftlichen Vorteil zu erwarten.

Da solcherart das Vermögen des Bw. durch den Verzicht auf die Geltendmachung des Gestaltungsrechtes keine Minderung erfahren hatte und der Vorgang, wie dies etwa auch beim Verzicht auf Nachbarrechte, oder ein Veräußerungs- und Belastungsverbot der Fall ist, nicht als Veräußerung von Vermögensgegenständen anzusehen ist, weil das Vermögen "Beteiligung an der T. GmbH" in seiner Substanz dem bisherigen Gesellschafter D.E. erhalten geblieben war, war diesem durch den Verzicht des Bw. auf die Optionsausübung ein

wirtschaftlicher Vorteil erwachsen. Die Leistung für diesen Verzicht ist daher unter § 29 Z 3 EStG 1988 subsumierbar.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn diese in der Berufung, oder im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung beantragt wird.

Die Berufung wurde mit Schriftsatz vom 12.5.2003 eingebracht. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 14.7.2003 gestellt.

Der Antrag wurde daher verspätet gestellt, sodass keine mündliche Verhandlung durchzuführen war (vgl. VwGH vom 26.7.2006, ZI. 2005/14/0034).

Wien, am 8. Mai 2007