

Aktuelle VwGH-Rechtsprechung zur Unternehmensbesteuerung

„Hügel-Seminar“ – Universität Wien, am 29. 3. 2023

Andrei Bodis / Lukas Franke / Gunter Mayr



Überblick Rechtsprechung:

- **VwGH zur gemischten Schenkung**
 - VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015
 - **EStR-Umsetzung** (Begutachtungsentwurf)
- **VwGH zur Besteuerung von Optionen**
 - VwGH 3.5.2021, Ra 2019/13/0124 – gewerbliche Optionsgeschäfte und Optionsverzicht
 - VwGH 20.10.2022, Ra 2022/13/0017 – Inkrafttreten KEST-neu iZm Derivaten
 - VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0011 – Einräumung von Aktienoptionen an AG-Vorstand
 - VwGH 8.3.2022, Ro 2019/15/0184 – Sondersteuersatz bei nicht verbriefen Derivaten

VwGH zur gemischten Schenkung: EStR-Umsetzung

EStR bisher zur gemischten Schenkung, Rz 6625

- **Schenkungen grds nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen**
„Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken“
- **Abgrenzung unentgeltliche-entgeltliche Übertragung:**
 - **bislang Anknüpfung an § 20 Abs. 1 Z 4 EStG:**
 - **daher: 50%-Grenze**
 - **unentgeltlich: Gegenleistung < 50% übertragenen WG (gemeiner Wert)**
 - **Praxis: tw Kritik**
 - insb wegen Pflichtteil

VwGH zur gemischten Schenkung, 16.11.2021, Ro 2020/15/0015

Sachverhalt:

- **Eltern: je ½-Eigentümer Hauses**
 - Verkehrswert ca 800.000 €; 4 Kinder
- **2016: „Schenkungsvertrag“ an 1 Tochter**
 - Ausgleichszahlung an 3 Geschwister:
jeweils 200.000 €
- **FA schrieb Vater ImmoESt iHv 30% vor**
- **BFG wies Beschwerde ab**
 - Berufung auf § 20 Abs 1 Z 4 (wie EStR)
 - ließ aber Revision zu

VwGH zur gemischten Schenkung, 16.11.2021, Ro 2020/15/0015

Entscheidung:

- **§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG:**
 - normiert nicht die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften;
lediglich Abzugsverbot iZm Rentenzahlungen
- **Abgrenzung: nach den von der Rsp entwickelten Grundsätzen**
- **Parteienwille maßgeblich,**
 - Missverhältnis Leistung-Gegenleistung alleine nicht ausreichend,
 - bei Angehörigen Bereicherungswille zu vermuten
- Weicht allerdings der **Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes** ab,
 - und keine besonderen Umstände,
 - idR: **einheitliches, entgeltliches Rechtsgeschäft**

VwGH zur gemischten Schenkung

Zorn, RdW 2021, 874, und RdW 2022, 133:

- **VwGH: ImmoESt erst ab 75% Entgelt**
- **ImmoESt-Mausefalle in Rz 6625 EStR**
 - erschwert Grundstückübergabe an nächste Generation
 - Verlust von Altvermögenseigenschaft

Umsetzung VwGH: EStR-WE (BE) Rz 6625

Übertragungen ab 16.11.2021:

- **Wertausgleich zumindest 75% des gemeinen Wertes** des übertragenen Wirtschaftsgutes:
 - davon auszugehen, dass eine Veräußerung.
- **Wertausgleich höchstens 25% des gemeinen Wertes** des übertragenen Wirtschaftsgutes:
 - unentgeltliche Übertragung.
- **Wertausgleich mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes** des übertragenen Wirtschaftsgutes:
 - unter nahen Angehörigen grds von unentgeltlichem Rechtsgeschäft auszugehen.

Umsetzung VwGH: EStR-WE (BE) Rz 6625

Zielsetzung EStR:

- Umsetzung VwGH
- aber möglichst klaren Raster für die Praxis
- subjektive Element des „Bereichernwollens“:
 - aus objektiven Umständen (unter nahen Angehörigen) abzuleiten
- Raster übernommen für:
 - Übertragung von Unternehmen (Rz 5572),
 - Erbauseinandersetzung (Rz 134b)
 - nicht zB für Scheidungen:
Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens = Naturalteilung (Rz 6624)

EStR-WE (BE) Rz 6625: Übergangsrecht

- **Übertragungen vor 16.11.2021:**

Bei Gegenleistung von weniger als 50% des gemeinen Wertes,

zu unterscheiden:

- Wurde die Übertragung **entsprechend der bislang in Rz 134b und Rz 6625 vertretenen 50%-Grenze als entgeltlicher Vorgang qualifiziert** und gegenüber der Abgabenbehörde auch keine Unentgeltlichkeit behauptet, haben die Parteien damit offenkundig ihren Willen zum Ausdruck gebracht, ein entgeltliches Rechtsgeschäft abgeschlossen zu haben. Eine **spätere „Umqualifikation“** der entgeltlichen auf eine unentgeltliche Übertragung kommt daher **nicht in Betracht**.
- Wurde die Übertragung seitens des Steuerpflichtigen **abweichend von der bislang in EStR Rz 134b und Rz 6625 vertretenen 50%-Grenze als unentgeltlich qualifiziert**, aber vom Finanzamt unter Berufung auf die 50%-Grenze als entgeltlich beurteilt, ist unter Zugrundelegung der vom VwGH aufgestellten Grundsätze **neu zu beurteilen** → **Ggf Änderungen innerhalb Jahresfrist aufgrund § 299 BAO oder Berücksichtigung bei Wiederaufnahme** (aber keine eigener Wiederaufnahmegrund).

Folgefrage VwGH: Erbteilung, EStR-WE 2023 (BE) Rz 134b ff

- **Erbteilung bislang: Ausblendung nachlasseigener Mittel bei Prüfung Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit → folgt so aber nicht aus Rsp**
- **BE NEU: Für Übertragungen ab 1.1.2023:**
 - **keine Differenzierung zw nachlasseigenen/nachlassfremden Mitteln:**
 - **für die Abgrenzung entgeltlich/unentgeltlich:** daher alles was aufgewendet wird, um den Nachlassgegenstand zu erhalten
 - **sollte sodann dem Grunde nach entgeltliches Geschäft vorliegen:**
 - **nur jener Teil Realisationsvorgang**, der dem **Anteil der nachlassfremden Mittel** an der gesamten Gegenleistung entspricht
 - im **Ausmaß der nachlasseigenen Mitteln steuerneutraler Vorgang**
 - **gesamte Vorgang: somit teilweise steuerwirksam**

Begutachtung: Kritik

Folgefrage VwGH: Erbteilung, EStR-WE 2023 (BE) Rz 134b ff

Beispiel EStR:

Ein Nachlass besteht aus Grundstück (gemeiner Wert 1.000.000 €; AK des Rechtsvorgängers: 200.000 €) und Geldeinlagen in Höhe von 400.000 €.

Es gibt kein Testament. Erbberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte.

Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug muss A dem B eine Ausgleichszahlung leisten. B bekommt daher zusätzlich zu seinem Anteil an den im Nachlass befindlichen Geldeinlagen (200.000 €) als Ausgleich 200.000 € an den im Nachlass befindlichen Geldeinlagen (=Anteil an den Geldeinlagen von A) und 300.000 € an nachlassfremden Mitteln von A.

A bezahlt B für den Hälfteanteil am Grundstück im Wert von 500.000 den Betrag von 500.000 €, und zwar 200.000 € aus nachlasseigenen und 300.000 € aus nachlassfremden Mitteln.

Die Gegenleistung beträgt somit 100%. Es liegt daher ein entgeltlicher Vorgang vor.

Die Gegenleistung des A stammt zu 2/5 aus dem Nachlass und zu 3/5 aus nachlassfremden Mitteln. Da nur 3/5 der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln stammen, führt das Geschäft nur zu 3/5 zu einer Realisierung bei B. Hinsichtlich der 2/5 der Ausgleichszahlung aus nachlasseigenen Mitteln liegt eine Schenkung vor. Daher sind nur 3/5 des Veräußerungsgewinns steuerpflichtig.

Folgefrage VwGH: Erbteilung, EStR-WE 2023 (BE) Rz 134b ff

Beispiel EStR (Fortsetzung):

Veräußerungsgewinnes des B ist wie folgt zu ermitteln:

		davon entfällt auf den steuerneutralen Teil	davon entfällt auf den entgeltlichen Teil (Veräußerung)
Ausgleichszahlung	500.000	200.000	300.000 ¹⁾
Anschaffungskosten	100.000	40.000 ²⁾	60.000
Veräußerungsgewinn		-	240.000

1) Auf den entgeltlichen Teil entfallende Ausgleichszahlung stellt die Anschaffungskosten des A dar.

2) Auf den unentgeltlichen Teil entfallenden Anschaffungskosten von 40.000 gehen auf A über.

VwGH zur Besteuerung von Optionen

Gewerbliche Optionsgeschäfte und Optionsverzicht (1)

Sachverhalt

- Natürliche Person hat über eine deutsche Bank – überwiegend fremdfinanziert – verschiedene Optionsgeschäfte abgeschlossen; im Jahr 2007 ca. 90 Positionen, im Jahr 2008 ca. 145 Positionen. Diese Tätigkeit stufte er als gewerblich ein („Wertpapierhandel“) und machte die Verluste geltend.
- Weiters wurde entgeltlich auf eine Option zum Kauf einer Liegenschaft verzichtet.
- Finanzamt stufte die Kapitalveranlagungen als außerbetrieblich ein und erkannte die Verluste nicht an. Das Entgelt für den Optionsverzicht wurde unter § 29 Z 3 EStG subsumiert.
- BFG weist die Beschwerde ab und bestätigt die Rechtsansicht des Finanzamtes.

Gewerbliche Optionsgeschäfte und Optionsverzicht (2)

Erkenntnis des VwGH (Parteirevision, Aufhebung wg. Rdl)

- eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.
- Bei der Verwaltung von Wertpapierbesitz gehören die Umschichtungen von Wertpapieren, somit Kauf und Verkauf durch Einschaltung von Banken, grundsätzlich noch zur privaten Vermögensverwaltung; bei Wertpapieren liegt es in der Natur der Sache, den Bestand zu verändern, schlechte Papiere abzustoßen, gute zu erwerben und Kursgewinne zu realisieren. Dies gilt ebenso für sonstige nicht verbrieftete Finanzinstrumente.
- Bei der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse sind verschiedene Kriterien zu prüfen, wie etwa die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe oder der Umstand, ob Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden. Nicht unbedeutend ist schließlich der Umstand, ob der den Handel mit Wertpapieren betreibende Steuerpflichtige einen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf, insbesondere jenen des Wertpapiermaklers, ausübt.

Gewerbliche Optionsgeschäfte und Optionsverzicht (3)

Erkenntnis des VwGH (Parteirevision, Aufhebung wg. Rdl)

- Vorbringen zur Grenze von 30 Verkäufen pro Jahr für das Vorliegen von Gewerblichkeit: VwGH hat eine derartige Grenze nicht aufgestellt. Im E 29. Juli 1997, 96/14/0115, wurde lediglich festgestellt, dass eine Anzahl von durchschnittlich jeweils weniger als 30 Verkäufen jährlich nicht für eine Gewerblichkeit spreche. Eine höhere Anzahl an Transaktionen schließt eine Vermögensverwaltung allerdings nicht aus.
- Vorbringen zum hohen Risiko der Veranlagungen: Der Umstand, dass mit hohem Risiko behaftete Transaktionen durchgeführt worden sind, kann für sich genommen in gleicher Weise auf eine gewerbliche wie auf eine spekulative Betätigung hinweisen.
- Vorbringen zur Fremdfinanzierung: Eine Fremdfinanzierung kann zwar ein Indiz für eine Gewerblichkeit darstellen, diesem kommt aber keine maßgebliche Bedeutung zu.
- Das BFG ist insbesondere aufgrund des Umstandes, dass die Bank die Investitionsstrategie vorgegeben hat, der Revisionswerber die einzelnen Order von dieser zur Unterschrift vorgelegt bekommen hat und deren Geschäftsmodell lediglich gefolgt ist, davon ausgegangen, dass der Revisionswerber sich nicht wie ein gewerblicher „Wertpapierhändler“ verhalten hat. Diese Beurteilung ist nicht zu beanstanden.

Gewerbliche Optionsgeschäfte und Optionsverzicht (4)

Erkenntnis des VwGH (Parteirevision, Aufhebung wg. Rdl)

- Es ist nicht erkennbar, dass der Revisionswerber eigeninitiativ eine Investmentstrategie verfolgt und umgesetzt oder die Risiken und Chancen am Finanzmarkt eigenständig genutzt hätte. Der Revisionswerber hat vorgefertigte Order lediglich unterschrieben und an seine Bank weitergeleitet und damit nur sehr eingeschränkt Einfluss auf die Höhe des Preises und auf einzelne Kaufkonditionen genommen. Er ist zudem nicht für Rechnung Dritter aufgetreten und hat auch nicht – etwa im Wege der Unterhaltung eines für Dritte erkennbaren einschlägigen Büros – Dritten gegenüber Händlerdienste angeboten. Ein gewerblicher Wertpapierhandel lag daher nicht vor.

Gewerbliche Optionsgeschäfte und Optionsverzicht (5)

Erkenntnis des VwGH (Parteirevision, Aufhebung wg. Rdl)

- Der Verzicht auf ein Recht ist als eine Veräußerung des Rechtes bzw. als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung zu beurteilen. Dies gilt nicht für den Verzicht auf höchstpersönliche Rechte, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können.
- Das BFG ist davon ausgegangen, dass der Verzicht auf eine Option nicht als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei. Es hat daher auch keine Feststellungen darüber getroffen, ob es sich bei dem Optionsrecht um ein (höchst)persönliches Recht handelt hat.
- Der Revisionswerber hat bereits im Verfahren darauf verwiesen, dass das Optionsrecht nicht höchstpersönlich gewesen sei, und vorgebracht, er habe das Recht mehrmals Dritten zur Veräußerung angeboten, und dabei auf ein im Verwaltungsakt einliegendes Angebot verwiesen. Da das BFG in Verkennung der Rechtslage keine Feststellungen zur (Höchst)Persönlichkeit getroffen hat, hat es sein Erkenntnis im Hinblick auf das Entgelt für den Optionsverzicht mit einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

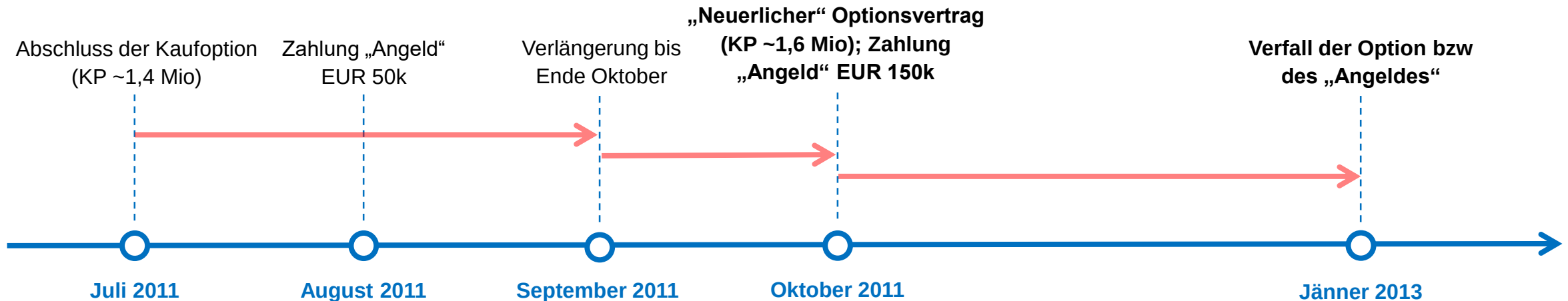
Inkrafttreten KEST-neu iZm Derivaten / Zeitliche Zuordnung Stillhalterprämie (1)

Sachverhalt

- Natürliche Person A räumt der Person B im **Juli 2011** eine Kaufoption auf Erwerb einer Liegenschaft ein (um rund EUR 1,4 Mio); Option erlischt Ende August 2011, außer B hinterlegt ein „Angeld“ iHv EUR 50.000 → Bei Erlag des „Angeldes“ verlängert sich die Option bis **Ende September 2011** → „Angeld“ in weiterer Folge fristgerecht überwiesen
- Im **September 2011** wurde Option bis Ende Oktober 2011 verlängert
- Im **Oktober 2011** wurde schließlich ein neuerlicher Optionsvertrag abgeschlossen, wonach B ein Optionsrecht **bis Jänner 2013** besteht (um rund EUR 1,6 Mio), wofür ein zusätzliches „Angeld“ von EUR 150.000 überwiesen wurde (insgesamt somit EUR 200.000; die ersten EUR 50.000 wurden darauf angerechnet)
- Bei Ausübung der Option wird „Angeld“ auf Kaufpreis angerechnet / bei Nichtausübung der Option verfällt das „Angeld“ zugunsten von A
- Option wurde bis Ende der Frist im **Jänner 2013** nicht ausgeübt → „Angeld“ ist zugunsten von A verfallen

Inkrafttreten KEST-neu iZm Derivaten / Zeitliche Zuordnung Stillhalterprämie (2)

Sachverhalt



Verfahrensgang

- Nach Ansicht des FA → „Angeld“ ist eine Stillhalterprämie, die im Jahr 2013 zugeflossen ist (§ 30 Abs 1 Z 2 EStG idF vor BBG 2011); daher Besteuerung im Jahr 2013 → Vorauszahlungsbescheid 2013
- Beschwerde (Berufung) → Einräumung des Optionsrechts ist unentgeltlich erfolgt
- BFG → Zufluss iSd § 19 EStG sei bereits mit der Überweisung des „Angeldes“ auf das Bankkonto von A im Jahr 2011 erfolgt (dies gelte auch bei Vorauszahlungen); eine Besteuerung kann daher nicht im Jahr 2013 erfolgen

Inkrafttreten KEST-neu iZm Derivaten / Zeitliche Zuordnung Stillhalterprämie (3)

Entscheidung des VwGH

- § 30 Abs 1 Z 2 EStG idF vor BBG 2011 umfasst mit Begriff der „*geschriebenen Option*“ auch Stillhalterposition
- Wiedergabe Übergangsregelungen § 124b Z 184 und 185 EStG idF AbgÄG 2011 und EB 1212 BlgNR 24. GP 22: Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, die nach 30. 9. 2011 und vor 1. 4. 2012 entgeltlich erworben worden sind, sind stets „spekulationsverfangen“ (ewige Spekulation)
- Im vorliegenden Fall sei (unstrittig) im Oktober 2011 eine Option bis Jänner 2013 eingeräumt worden, wofür „Angeld“ zu leisten war
- Auseinandersetzung mit **zivilrechtlichen Grundlagen einer Option** → einseitiges Gestaltungsrechts, ein inhaltlich festgelegtes Schuldverhältnis in Gang zu setzen; „Angeld“ iSd § 908 ABGB (dieses dient nur als Beweis- oder Sicherungsmittel) liegt hier nicht vor → B war zum Kauf berechtigt, nicht aber verpflichtet
- In **wirtschaftlicher Betrachtung wurde gegen Entgelt ein Optionsrecht** eingeräumt (Bezeichnung „Angeld“ unzutreffend und steuerlich nicht relevant)
- „Entgeltlicher Erwerb“ eines Wirtschaftsgutes liegt zwar aus Sicht von A nicht vor (§ 124b Z 184 und 185 EStG); auf Seiten des **Stillhalters ist aber zur Abgrenzung Alt-/Neubestand das Datum des Abschlusses der Derivatposition** maßgeblich

Inkrafttreten KEST-neu iZm Derivaten / Zeitliche Zuordnung Stillhalterprämie (4)

Entscheidung des VwGH

- Abschluss der Derivatposition im Oktober 2011 → „Veräußerung oder sonstige Abwicklung (bspw Glattstellung oder Differenzausgleich)“ **gilt daher als Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs 1 Z 2 EStG idF vor BBG 2011** (gem § 124b Z 184 EStG idF AbgÄG 2011)
- Zählt Verfall einer Option als „sonstige Abwicklung“? → Parallele mit der Regelung des § 27 Abs 4 und § 27a Abs 3 Z 3 EStG idF seit BBG 2011; nach EB 981 BlgNR 24. GP 116 f sollten auch Stillhalterprämien umfasst sein
- Die darin beschriebenen Vorgänge sind nach Absicht des Gesetzgebers als „Abwicklung“ einer Option anzusehen → **betreffend Stillhalter ist Erlöschen der Hauptleistungspflicht durch ungenutzten Ablauf bzw Verfall der Option als „Abwicklung“ anzusehen**
- Bei Derivaten iSd § 30 Abs 1 Z 2 EStG idF vor BBG 2011 → **erst „Abwicklung“ erfüllt den Steuertatbestand; Ermittlung des Überschusses/Verlustes erfolgt erst zu diesem Zeitpunkt → Zu-/Abflussprinzip wird einnahmenseitig modifiziert**
- **Ergebnis: Stillhalterprämie ist erst im Jahr 2013 (Verfall der Option) steuerpflichtig** und nicht bereits im Jahr 2011 (bei Zahlung der Stillhalterprämie)

Einräumung von Aktienoptionen an AG-Vorstand (1)

Sachverhalt

- Revisionswerber war ab 2008 Vorstandsmitglied der X AG (Mutter) und der Y AG (100%ige Tochter). Ihm wurde 2008 von der X AG eine frei übertragbare Option zu Erwerb von Anteilen an Konzerngesellschaften (Aktien an der Y AG und GmbH-Anteilen) eingeräumt. Einräumung war entgeltlich und fremdüblich.
- 2015 wurde die Option teilweise ausgeübt, gleichzeitig wurde das Optionsrecht – wiederum entgeltlich und fremdüblich – weiter „aufgestockt“ (Ausmaß und Laufzeit).
- X AG leistete einen Barausgleich und behielt Lohnsteuer ein.
- Revisionswerber stellte einen Antrag auf Rückzahlung der Lohnsteuer gem § 240 BAO und bekämpfte den ergangenen ESt-Bescheid 2015.

Einräumung von Aktienoptionen an AG-Vorstand (2)

BFG (Abweisung)

- Option sei aufgrund der – außerhalb eines Dienstverhältnisses – erbrachten Beratungsleistungen des Revisionswerbers eingeräumt worden.
- Einmalig und ohne Wiederholungsabsicht erbrachte Beratungstätigkeit sei als Leistung gem § 29 Z 3 EStG einzustufen.
- Option sei im Zeitpunkt der Einräumung zugegangen, damals sei aber kein geldwerter Vorteil entstanden; es liege ein erfolgsneutrales Anschaffungsgeschäft vor.
- Es sei irrelevant, ob die Option rechtlich und wirtschaftlich handelbar gewesen sei.
- Vorteil sei erst bei Ausübung entstanden; die Realisation der zwischen Einräumung und Ausübung eingetretenen Wertsteigerung sei daher noch im Rahmen der Einkünfte gem § 29 Z 3 EStG erfolgt und nicht im steuerlich nicht relevanten Privatvermögen.
- Lohnsteuereinbehalt sei daher unrichtig gewesen, aber Anrechnung auf die ESt-Schuld möglich.

Einräumung von Aktienoptionen an AG-Vorstand (3)

Erkenntnis des VwGH (Parteirevision, Aufhebung wg. Verletzung von Verfahrensvorschriften)

- Das BFG-Erkenntnis leidet an einem Begründungsmangel
- Das BFG geht von bis 2008 gegenüber der X AG erbrachten hochqualifizierten Beratungsleistungen aus, ohne hiezu nähere Ausführungen zu treffen, etwa ob die Beratung in einer kontinuierlichen Betätigung bestand und ob bzw welche Entlohnung für diese Beratungsleistungen vereinbart und geleistet worden ist. Als einzige Entlohnung nimmt das BFG die Einräumung der Option gegen ein Entgelt, welches aber dem damaligen Verkehrswert von 30.000 € entsprochen habe, an.
- Laut BFG seien die Beratungstätigkeiten „einmalig und ohne Wiederholungsabsicht“ erbracht worden und daher als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG zu beurteilen.
- Eine zusammenhängende, über einen Zeitraum von ca acht Monaten erbrachte Beratungsleistung, welche zumindest aus einer Reihe von Beratungsgesprächen bestand und wohl auch die entsprechende Informationsbeschaffung und -aufbereitung umfasst haben muss, kann nicht als „einmalige“ Leistung beurteilt werden. Vielmehr ist gerade in der über einen längeren Zeitraum erbrachten Beratungsleistung bereits eine wiederholt ausgeübte Betätigung zu erblicken.

Einräumung von Aktienoptionen an AG-Vorstand (4)

Erkenntnis des VwGH (Parteirevision, Aufhebung wg. Verletzung von Verfahrensvorschriften)

- Bei einer sich wiederholenden Tätigkeit ist nicht ohne weiteres nachvollziehbar, dass Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG vorliegen sollten. Das BFG hat auch außer Acht gelassen, dass der Revisionswerber angegeben hat, er habe damals Überlegungen angestellt, sich als Berater selbständig zu machen, was ein weiteres Indiz für eine Wiederholungsabsicht darstellt.
- Da eine nachvollziehbare Begründung für die angenommenen Einkünften iSd § 29 Z 3 EStG, fehlt, erweist sich das angefochtene Erkenntnis schon deshalb als rechtswidrig.
- Die Option wurde dem Revisionswerber zeitgleich mit seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied der X AG sowie der Y AG eingeräumt. Sie bezieht sich u.a. auf von der X AG gehaltene Aktien an der Y AG. Bereits dieser Konnex legt nahe, dass der Revisionswerber das Optionsrecht ohne die Vorstandsposition nicht erhalten hätte und ein Vorteil aus der Option daher zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt.
- Wesentlich ist auch, dass der ursprüngliche Ausübungszeitraum 2012 abgelaufen wäre und sich nur wegen der Verlängerung der Funktionsperiode des Revisionswerbers verlängerte.
- Das angefochtene Erkenntnis entbehrt einer nachvollziehbaren Begründung, warum das BFG bei dieser Sachlage einen Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis zur X AG und somit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeschlossen hat.

Einräumung von Aktienoptionen an AG-Vorstand (5)

Erkenntnis des VwGH (Parteirevision, Aufhebung wg. Verletzung von Verfahrensvorschriften)

- Über die Frage des Zuflusses eines geldwerten Vorteils aus einer Option im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat der VwGH im Übrigen bereits im Erkenntnis vom 15. Dezember 2009, 2006/13/0136, unter Verweis auf das Urteil des BFH vom 20. November 2008, VI R 25/05, sowie den Beitrag von Busch, DStR 2009, 898 f, abgesprochen.

Einräumung von Aktienoptionen an AG-Vorstand (6)

Anmerkungen

- Frage des Zuflusses diskutabel
- VwGH hat ein einziges Mal dazu entschieden (VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136)
 - Im damaligen Fall war nur der Dienstnehmer (bzw. sein Rechtsnachfolger) zur Ausübung berechtigt
 - *„Damit erlangte der [Dienstnehmer] aber mit der Einräumung der Option, gemessen an dem für den steuerrechtlichen Zufluss relevanten Realisationsprinzip, im Jahr [der Optionseinräumung] nur eine steuerlich unerhebliche Chance (vgl. z.B. das Urteil des BFH vom 20. November 2008, VI R 25/05, sowie dazu etwa Busch, DStR 2009, 898f), der in Geld messbare Vorteil ist [ihm] erst im Jahr der Ausübung der Option zugeflossen [...]. Ob lt. Beschwerdevorbringen zur Ausübung der Optionen keine Gebundenheit an ein bestehendes Dienstverhältnis bestanden habe oder die Optionsbedingungen - wenn überhaupt - nur vage Anforderungen an ein Wohlverhalten des Optionsberechtigten gestellt hätten, ist in diesem Zusammenhang ebenso wenig von Bedeutung, wie die nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers „jederzeit“ bestehende Möglichkeit zur zivilrechtlichen Übertragung der Optionen an Dritte (vgl. dazu nochmals das Urteil des BFH vom 20. November 2008).“*

Einräumung von Aktienoptionen an AG-Vorstand (7)

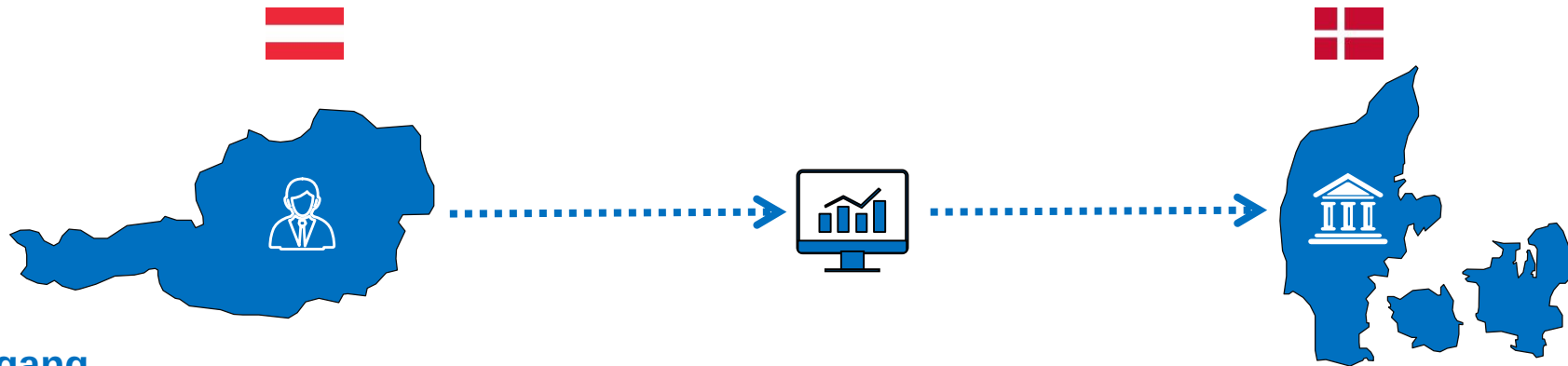
Anmerkungen

- Zorn, RdW 2023, 58: „Der VwGH ist hier offensichtlich auf einen Gleichklang mit der Rechtsprechung des BFH bedacht.“
- BFH unterscheidet nicht danach, ob Optionen „frei“ oder „gesperrt“ sind (vgl zB BFH 12.11.2013, VI B 87/13):
 - „Nach ständiger Rechtsprechung des Senats richtet sich der einkommensteuerrechtlich maßgebende Zuflusszeitpunkt (§ 11 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes) des aus einer Option stammenden Vorteils grundsätzlich nach dem Zeitpunkt der Verwertung des Rechts. Das ist im Falle der Optionsausübung regelmäßig der Tag der Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers auf Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Aktien, nämlich der Zeitpunkt der Einbuchung der Aktien in das Depot des Arbeitnehmers [...]. Soweit der Arbeitnehmer über das Optionsrecht anderweitig verfügt, ist der Vorteil aus der Verwertung dieses Rechts im Zeitpunkt der Verfügung darüber (Tag genau) zu erfassen, nämlich im Zeitpunkt der Übertragung des Rechts [...] oder des Verzichts darauf [...].“

Sondersteuersatz bei nicht verbrieften Derivaten (1)

Sachverhalt

- Natürliche Person A erzielte im Jahr 2017 ~ EUR 1,4 Mio Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten (CFDs, Futures, Währungs-Swaps etc) über eine Bank in Dänemark ohne inländische Zweigstelle → kein (freiwilliger) KESt-Abzug möglich



Verfahrensgang

- Veranlagung zum Tarif unter Berücksichtigung der Werbungskosten; kein Sondersteuersatz (§ 27a Abs 2 Z 7 EStG) → Beschwerde gegen ESt-Bescheid 2017
- BFG → kein Sondersteuersatz, mangels inländischer auszahlender Stelle (§ 27a Abs 2 Z 7 iVm § 95 Abs 2 Z 2 EStG); keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, weil die auszahlenden Stelle selbst entscheidet, ob sie einen KESt-Abzug vornimmt oder nicht (keine Ungleichbehandlung)

Sondersteuersatz bei nicht verbriefen Derivaten (2)

Entscheidung des VwGH

- § 27a Abs 2 Z 7 iVm § 95 Abs 2 Z 2 EStG unterscheidet danach, ob der Erbringer der Dienstleistung (Abwicklung der Produkte) die Inlandseigenschaft erfüllt oder nicht
- Regelung ist dazu geeignet, österreichische Anleger davon abzuhalten, Dienstleistungen von Banken aus anderen Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen → Grundsätzlich eine nach Art 56 Abs 1 AEUV verbotene **Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs**
- Rechtfertigung der Beschränkung? → Nach Auffassung des FA ist Differenzierung gerechtfertigt, weil inländische Banken durch die Einbindung in das KEST-System gleichzeitig eine Haftung für die KEST übernehmen
- Für VwGH **nicht erkennbar, dass Rechtfertigungsgründe greifen** → Verdrängungswirkung des Unionsrechts hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen.
- **In Anwendung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten kann besondere Steuersatz dem Revisionswerber bei der Veranlagung zur ESt nicht versagt werden**

Sondersteuersatz bei nicht verbrieften Derivaten (3)

Exkurs: Gesetzliche Änderungen mit AbgÄG 2022 BGBl I 2022/108 (seit 20.7.2022 in Kraft)

- § 27a Abs 2 Z 7 EStG idF AbgÄG 2022

„(2) Abs. 1 gilt nicht für [...]

7. Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten. Dies gilt nicht, **wenn eine der in § 95 Abs. 2 Z 4 genannten Einrichtungen** eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer freiwillig einbehält und abführt; diesfalls sind § 95 Abs. 1 und § 97 sinngemäß anzuwenden.“

- § 95 Abs 2 Z 4 EStG idF AbgÄG 2022

„(2) Abzugsverpflichteter ist [...]

4. Bei **Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten**:

- a) Die inländische auszahlende Stelle gemäß Z 2 lit. b;
- b) Eine Wertpapierfirma im Sinne des § 3 WAG 2018, die sich für den Einbehalt und die Abfuhr einer der Kapitalertragsteuer entsprechenden Steuer eines konzessionierten Zahlungsdienstleisters im Sinne des § 7 ZaDiG 2018, eines E-Geldinstitutes im Sinne des § 3 Abs. 2 E-Geldgesetz oder eines zum Abzug einer der Kapitalertragsteuer vergleichbaren Steuer sonst Berechtigten bedient.

Dies gilt auch im Falle **einer/eines ausländischen mit einer inländischen vergleichbaren auszahlenden Stelle oder einer Wertpapierfirma bzw. eines Zahlungsdienstleisters, sofern mit deren Ansässigkeitsstaat umfassende Amtshilfe besteht und ein steuerlicher Vertreter bestellt ist**. Als steuerlicher Vertreter kann nur ein inländischer Wirtschaftstreuhänder oder eine Person bestellt werden, die vergleichbare fachliche Qualifikationen dem zuständigen Finanzamt nachweist.“

- Hinweis: siehe EStR 2000 Rz 7709g f idF WE 2023 (Begutachtungsentwurf)

Aktuelle VwGH-Rechtsprechung zur Unternehmensbesteuerung

„Hügel-Seminar“ – Universität Wien, am 29. 3. 2023

Andrei Bodis / Lukas Franke / Gunter Mayr

