

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DI Heinrich Richter, Liebenauer Hauptstrasse 2-6/D/1, 8041 Graz, über die Beschwerde vom 14. November 2013 gegen den Bescheid des ***3*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. September 2013 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2013 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 10.12.2012 wurde die Einkommensteuervorauszahlung gegenüber der Beschwerdeführerin für das Jahr 2013 mit einem Betrag von € 29.197,00 festgesetzt. In der Begründung führte das Finanzamt aus, die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betreffe das Jahr 2011. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 werde daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 26.787,00 um 9,00 % erhöht.

Mit Bescheid vom 25.9.2013 erfolgte eine Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2013 gegenüber der Beschwerdeführerin in der Höhe von € 129.197,00. In der Begründung führte das Finanzamt aus, die Festsetzung erfolge aufgrund der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 25.9.2013 ging die belangte Behörde von der entgeltlichen Einräumung eines Optionsrechtes auf den Kauf eines Grundstückes gegen die Zahlung eines Betrages von 200.000,00 Euro als Stillhalterprämie an die Beschwerdeführerin

als Optionsgeberin aus, die für sich nach § 30 Abs. 1 Z 2 EStG idF vor BBG 2011 steuerpflichtig wäre.

Der besondere Steuersatz von 25% könne gemäß § 124b Z 184 EStG könne allerdings im Beschwerdefall nicht zur Anwendung gelangen, da es sich bei der Option um ein nicht verbrieftes Derivat iSd § 27a Abs. 2 Z 7 EStG handle. Somit wären die Einkünfte zum Regelsteuersatz zu erfassen.

Als Zuflusszeitpunkt gelte gemäß Rz 6176 EStR (idF Wartungserlass 2013) der Zeitpunkt des wirtschaftlichen Erfolges aus dem Geschäft, im konkreten Fall also der Zeitpunkt des Verfalls der Option (20.01.2013), und die Versteuerung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 30 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sei im Rahmen der Veranlagung 2013 zu erfassen.

Mit Schreiben vom 14.11.2013 (innerhalb der bis 25.11.2013 verlängerten Berufungsfrist) bekämpfte die Beschwerdeführerin diesen Bescheid und führte im Wesentlichen aus, dass die Einräumung der Option sei unentgeltlich erfolgt und bei der Zahlung von 200.000,00 Euro durch den Optionsnehmer handle es sich um nicht steuerbaren Schadenersatz. Für den Fall, dass die belangte Behörde der Berufung nicht vollinhaltlich stattgeben könnte, verzichte die Beschwerdeführerin auf die Herausgabe einer Berufungsvorentscheidung und stellte den Antrag, die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorzulegen.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 22.1.2014 zur Entscheidung vor und beantragte Abweisung.

Mit Bescheid vom 17.9.2018 wurde die Einkommensteuer 2013 veranlagt.

Mit Beschluss vom 12.3.2021 teilte das Bundesfinanzgericht den Parteien seine – vorläufige – rechtliche Beurteilung zur Beschwerdesache, nämlich im Wesentlichen, dass der bereits im Jahr 2011 erfolgte Zufluss der beschwerdegegenständlichen Zahlungen vor dem Hintergrund der anzuwendenden Rechtslage einer Besteuerung im Jahr 2013 und in der Folge somit auch einer Berücksichtigung bei der Einkommensteuervorauszahlung 2013 entgegensteht, mit.

Beide Verfahrensparteien haben dazu eine Stellungnahme abgegeben, mit der sie ihre bereits bisher vertretene Position zum Beschwerdefall bekräftigt haben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist die Rechtmäßigkeit der Anpassung (Erhöhung) der Einkommensteuervorauszahlung 2013.

Die belangte Behörde qualifiziert die iZm mit einem Optionsvertrag im Jahr 2011 geleisteten Zahlungen im Gesamtbetrag von 200.00,00 Euro als im Jahr 2013 zu erfassende steuerpflichtige Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft. Die Beschwerdeführerin stellt dies in Abrede und sieht in den genannten Zahlungen nicht steuerbaren Schadenersatz.

Im beschwerdegegenständlichen Verfahren hat das Bundesfinanzgericht zu klären, ob die Anpassung Einkommensteuervorauszahlung 2013 zu Recht erfolgt ist. Dafür ist entscheidend, ob die beschwerdegegenständlichen Zahlungen tatsächlich geeignet sind, bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2013 zu steuerpflichtigen Einkünften zu führen und somit eine Erhöhung der Vorauszahlungen zu rechtfertigen

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die mit dem Vorlagebericht von der belangten Behörde und im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht von den Parteien vorgelegten Unterlagen, insbesondere den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 25.9.2013, die Beschwerde vom 14.11.2013, den Vorlagebericht vom 14.11.2013, den (ersten) Optionsvertrag vom 17.6.2011, den Nachtrag zum (ersten) Optionsvertrag vom 2.9.2011, den (zweiten) Optionsvertrag vom 28.10.2011, den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin vom 26.9.2021, die Niederschrift über die Schlussbesprechung am 25.9.2021, die Kontoauszüge der GmbH vom 31.8.2011 und vom 31.10.2011, die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8.4.2021 sowie den Arbeitsbogen zur Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin der Liegenschaft Grundstück (siehe auch unten: „Optionsgegenstand“).

Diese Liegenschaft wurde im beschwerdegegenständlichen Zeitraum an Landwirte verpachtet (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988).

Zwischen der Beschwerdeführerin und der GmbH wurde ein (erster) „Optionsvertrag zum Abschluss eines Kaufvertrages“ vom 17.6.2011 hinsichtlich des oben genannten Grundstücks abgeschlossen, der im Wesentlichen wie folgt lautet:

„Optionsgegenstand

[...]

Kaufpreis

a) *Der Kaufpreis beträgt EUR 54,61 (Euro vierundfünfzig f einundsechzig Cent) pro Quadratmeter, sohin gesamt EUR 1.387.148,61 ...*

b) *Das Recht zur Ausübung der Option erlischt grundsätzlich am 31.08.2011, außer der Optionsnehmer erlegt bis zum 31.08.2011 ... ein Angeld in der Höhe von EUR 50.000,00 (in Worten Euro fünfzigtausend), diesfalls erlischt das Recht zur Ausübung der Option am*

30.09.2011. Für den Fall, dass die Option bis 30.09.2011 angenommen wird, wird das Angeld in der Höhe von EUR 50.000,00 auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet, ansonsten verfällt das Angeld zugunsten des Optionsgebers.

Abtretungen

Dem Optionsnehmer steht es frei, alle ihm aus dieser Option zustehenden Rechte, auch anteilig, jederzeit an jede dritte, natürliche oder juristische Person, abzutreten so dass diese an Stelle der bisherigen Optionsnehmerin im gleichem Umfang sämtliche dieser aus der Option zustehenden Rechte ausüben kann und somit der in der Folge abgeschlossene Kaufvertrag primär, direkt und unmittelbar zwischen Optionsgeber und neuer Optionsnehmerin zu Stande kommt.

Optionsausübung

Die Optionsausübung erfolgt durch Gegenzeichnung des in der Folge wiedergegebenen Kaufvertrages durch den Optionsnehmer. Üben der alte oder neue Optionsnehmer das ihm/ihnen eingeräumte Recht aus, so kommt der in der Folge wiedergegebene Kaufvertrag zustande und ist der Optionsgeber verpflichtet, binnen 30 Tagen die zur grundbücherlichen Durchführung erforderlichen Unterschriften in öffentlich beglaubigter Form zu leisten.

Die Überweisung des „Angelds“ von 50.000,00 Euro durch die GmbH auf das Konto der Beschwerdeführerin erfolgte am 31.8.2011. Die Beschwerdeführerin erlangte volle Verfügungsmacht über die an sie gezahlten Beträge.

In einem „Nachtrag zum Optionsvertrag“ (von der Optionsgeberin am 2.9.2013 unterzeichnet) wurde – in Abänderung des Punktes Voraussetzungen für die Optionsausübung lit b) - festgehalten, dass das Recht zur Ausübung der Option grundsätzlich am 31.08.2011 erloschen solle, außer der Optionsnehmer erlegt bis zum 31.08.2011 ... „ein Angeld in der Höhe von EUR 50.000,00, diesfalls erlischt das Recht zur Ausübung der Option am 31.10.2011. Für den Fall, dass die Option bis 31.10.2011 angenommen wird, wird das Angeld in der Höhe von EUR 50.000,00 auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet, ansonsten verfällt das Angeld zugunsten des Optionsgebers.“

In der Folge wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der GmbH hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft ein weiterer (zweiter) „Optionsvertrag zum Abschluss eines Kaufvertrages“ mit Datum 28.10.2011 geschlossen, dessen Inhalt – mit Ausnahme des Optionsentgeltes und der Optionsfrist - im Wesentlichen dem des ersten Optionsvertrages entsprach.

Für den Beschwerdefall maßgeblich sind folgende Passagen:

„Optionsgegenstand

[...]

- b) *Das Recht zur Ausübung der Option erlischt am 20.01.2013. sofern der Optionsnehmer ein Angeld in der Höhe von gesamt EUR 200.000,- (...) an den Optionsgeber bis 31.10.2011 bezahlt*

Festgehalten wird, dass ein Teilbetrag in der Höhe von EUR 50.000,-- ,(Euro fünfzigtausend) bereits an den Optionsgeber bezahlt wurde, der hiermit den Erhalt bestätigt, sodass der Optionsnehmer einen weiteren Teilbetrag in der Höhe von EUR 150.000,- (...) zu erlegen hat.

Für den Fall, dass die Option bis 20.01.2013 angenommen wird, wird das Angeld in der Höhe von EUR 200.000,- (...) auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet, ansonsten verfällt das Angeld zugunsten des Optionsgebers“.

Die Überweisung des weiteren „Angelds“ von 150.000,00 Euro durch die GmbH auf das Konto der Beschwerdeführerin erfolgte am 31.10.2011. Die Beschwerdeführerin erlegte volle Verfügungsmacht über die an sie gezahlten Beträge.

Die GmbH machte von ihrem Optionsrecht bis zum Ablauf der Optionsfrist am 20.1.2013 keinen Gebrauch.

Der Erwerb der beschwerdegegenständlichen Optionsrechte erfolgte vor dem 1.4.2012.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Inhalt der Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und der GmbH ergeben sich aus dem (ersten) Optionsvertrag vom 17.6.2011, dem Nachtrag zum (ersten) Optionsvertrag vom 2.9.2011, dem (zweiten) Optionsvertrag vom 28.10.2011.

Die Feststellungen zu den beschwerdegegenständlichen Zahlungen an die Beschwerdeführerin sind aus den vorgelegten Kontoauszügen der GmbH ersichtlich. Dass die Beschwerdeführerin über die an sie bezahlten beschwerdegegenständlichen Beträge voll Verfügungsberechtigt war, ergibt sich aus den tatsächlichen Umständen der Zahlung sowie aus den vertraglichen Regelungen und wurde von den Verfahrensparteien auch nicht bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 45 Abs 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif und nach einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a leg. cit. Vorauszahlungen zu entrichten.

Gemäß § 45 Abs 4 EStG 1988 kann das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird.

Somit ist es in das - unter Beachtung des § 20 BAO zu übende - Ermessen der Behörde gestellt, die Vorauszahlung abweichend von der sich aus § 45 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Höhe mit dem Betrag festzusetzen, der der voraussichtlichen Jahressteuer entspricht (VwGH 24.5.2007, 2005/15/0037 mwN).

Die Einkommensteuer-Vorauszahlung für ein bestimmtes Kalenderjahr ist eine Abgabenschuld, die von der Jahres-Einkommensteuerschuld zu unterscheiden ist, sodass es im Verfahren betreffend Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen einerseits und in jenem betreffend Festsetzung von Jahres-Einkommensteuer andererseits nicht um dieselbe Sache geht (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117). Somit bewirkt das Ergehen des Einkommensteuer-Jahresbescheides auch keine Beseitigung des Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheides (BFG 16.12.2014, RV/6100491/2014).

Gegen Vorauszahlungsbescheide gerichtete Bescheidbeschwerden werden durch Erlassung des Jahresbescheides weder gegenstandslos noch unzulässig (*Ritz*, BAO⁶, § 253 Rz 5 und § 260 Rz 18).

Somit war vom Bundesfinanzgericht über die Beschwerde inhaltlich zu entscheiden.

In ihrer Würdigung ist die belangte Behörde von einer Steuerpflicht gemäß § 30 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idF vor BBG 2011 ausgegangen und hat die Versteuerung im Zeitpunkt des Ablaufs der Option vorgenommen: *„Als Zuflusszeitpunkt gilt gem. Rz 6176 EStR (idF Wartungserlass 2013) der Zeitpunkt des wirtschaftlichen Erfolges aus dem Geschäft, d.h. im konkreten Fall der Zeitpunkt des Verfalls der Option (20.01.2013)“*.

Eingangs ist festzuhalten, dass Richtlinien der Finanzverwaltung keine Rechtsquellen sind und seitens des Bundesfinanzgerichtes diesbezüglich keine Bindung besteht.

In Rz 6176 EStR wird ausgeführt: *„Empfangene Stillhalterprämien sind aufgrund § 27a Abs. 3 Z 3 lit. a zweiter TS EStG 1988 bzw. § 27a Abs. 3 Z 3 lit. b EStG 1988 erst in jenem Zeitpunkt zu versteuern, in dem der wirtschaftliche Erfolg aus dem Geschäft feststeht, dh. sobald die Option ausgeübt wird, ein Differenzausgleich geleistet wird oder die Option verfällt.“*

Die EStR nehmen Bezug auf § 27a Abs 3 Z 3 lit b EStG 1988 idF BBG 2011. Diese Bestimmung bezieht sich auf Höhe der Bemessungsgrundlage. Ob sich auch eine Auswirkung auf den Zeitpunkt der Besteuerung ergibt, ist in der Literatur strittig.

Allerdings: Diese Bestimmung ist auf den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt ohnehin nicht anwendbar, da sie gemäß § 124b Z 185 EStG 1988 erst ab 1.4.2012 in Kraft tritt und sich überdies auf Einkünfte iSd § 27 EStG 1988 idF BBG 2011 bezieht. Dafür, dass Rz 6176 EStR eine

Aussage unabhängig von den Inkrafttretensbestimmungen des § 124b EStG 1988 tätigen soll ergibt sich kein Anhaltspunkt. Die EStR legen somit die vorgenommene Würdigung der belangten Behörde nicht nahe.

Soweit die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 31.3.2021 anführt, sie hätte die gegenständlichen Zahlungen der Besteuerung gemäß § 30 EStG 1988 idF vor BBG 2011 unterworfen und es kämen entgegen den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes im Beschluss vom 12.3.2021 *„für die Beurteilung des Sachverhaltes die Inkrafttreten- und Übergangsbestimmungen des § 124b Z 184 EStG und nicht jene der Z 185 leg. cit. zur Anwendung“*, ist dem beizupflichten. Dies bedeutet allerdings auch, dass die Bestimmungen der §§ 27 und 27a EStG 1988 idF BBG 2011 im Beschwerdefall nicht anwendbar sind.

Wenn die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 31.3.2021 darauf Bezug nimmt, dass nach dem zweiten Teilstrich des § 124b Z 184 EStG 1988 *„§ 30 idF vor BBG 2011 bei anderen vor dem 01.04.2012 entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 weiter anzuwenden“* wäre, so ist dem zu entgegnen, dass der Gesetzgeber im Tatbestand lediglich die Definition (*„im Sinne des“*) des § 27 Abs 3 und 4 EStG 1988 idF BBG 2011 heranzieht, die Bestimmung selbst aber gerade nicht für anwendbar erklärt.

Zum Hinweis der belangten Behörde auf die EB zur RV BBG 2011 ist anzumerken, dass das angegebene Datum des Inkrafttretens des neuen Kapitalbesteuerungskonzeptes (des BBG 2011) mit 1.10.2011 unzutreffend ist, da mit dem AbgÄG 2011 eine Verschiebung auf den 1.4.2012 erfolgt ist. Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes auf den aktuellen Gesetzestext und die im Erkenntnis zitierte Literatur zu verweisen, woraus der Geltungsbereich des Kapitaltalbesteuerungskonzeptes des BBG 2011 klar ersichtlich ist.

§ 124b Z 184 EStG idF BGBl. Nr. I 111/2010 lautet:

„§ 20 Abs. 2, § 98 Abs. 1, § 99 Abs. 1 und § 100 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, treten mit 1. April 2012 in Kraft. § 29 Z 2, § 30 und § 37 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, sind

- bei Anteilen an Körperschaften und Anteilscheinen an Investmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes und an Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes letztmalig auf vor dem 1. April 2012 verwirklichte Besteuerungstatbestände anzuwenden; dabei verlängert sich die Spekulationsfrist für nach dem 31. Dezember 2010 und vor dem 1. April 2011 entgeltlich erworbene Anteile an Körperschaften und Anteilscheine an Investmentfonds und Immobilienfonds bis 31. März 2012.

- bei anderen vor dem 1. April 2012 entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 weiter anzuwenden; dabei gilt bei nach dem 30. September 2011 und vor dem 1. April 2012 entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne

des § 27 Abs. 3 und 4 jede Veräußerung oder sonstige Abwicklung (beispielsweise Glattstellung oder Differenzausgleich) als Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 Abs. 1 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010. Auf die Veräußerung oder sonstige Abwicklung nach dem 31. März 2012 ist bereits der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 und 2 anzuwenden.“

§ 124b Z 185 EStG idF BGBl. Nr. I 111/2010 lautet:

„Die §§ 27, 27a, 93, 94, 95, 96 und 97 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 treten mit 1. April 2012 nach Maßgabe der folgenden Regelungen in Kraft, soweit sich nicht aus Z 193 anderes ergibt:

a) § 27 Abs. 3 und 4 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 sind ab 1. April 2012 erstmals anzuwenden auf

- Beteiligungen, die am 31. März 2012 die Voraussetzungen des § 31 erfüllen; bei vor dem 1. Jänner 2011 erworbenen Beteiligungen, an denen der Steuerpflichtige zum 31. März 2012 mit weniger als einem Prozent beteiligt ist, gilt dies nur dann, wenn die Beteiligungen innerhalb der Frist gemäß § 31 Abs. 1 oder innerhalb einer durch das Umgründungssteuergesetz verlängerten Frist veräußert wird;

- Anteile an Körperschaften, die nach dem 31. Dezember 2010 entgeltlich erworben worden sind;

- Anteilscheine an Investmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes und an Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes, die nach dem 31. Dezember 2010 entgeltlich erworben worden sind;

- alle anderen Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4, die nach dem 31. März 2012 entgeltlich erworben worden sind; dies umfasst auch Kapitalanlagen im Sinne der Z 85. ...“

Dabei ist auf die Veräußerung oder sonstige Abwicklung nach dem 31. März 2012 bereits der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 und 2 anzuwenden. Lediglich hinsichtlich des Steuersatzes – allerdings nur hinsichtlich verbriefter Derivate, die im Beschwerdefall aber nicht vorliegen – ist also die Bestimmung des § 27a Abs 1 und 2 EStG idF BBG 2011 anzuwenden, während die übrigen Regelungen der §§ 27 und 27a EStG idF BBG 2011 – also insbesondere auch § 27a Abs 3 Z 3 lit b leg. cit. – nicht anwendbar sind.

Somit kann im Beschwerdefall insbesondere § 27a Abs 3 Z 3 lit b EStG idF BBG 2011 auch von vornherein nicht – wie die belangte Behörde argumentiert – als mit dem BBG 2011 neu eingeführte Bestimmung, mit der – nach Ansicht der belangten Behörde – eine spezielle Ausnahme vom Zuflussprinzip geschaffen worden wäre, herangezogen werden.

Ganz im Gegenteil wollte der Gesetzgeber – wie auch aus den Übergangsbestimmungen des § 124b Z 184 f EStG 1988 ersichtlich ist - für vor dem 1.4.2012 entgeltlich erworbene Optionen die Regelungen der §§ 27 und 27a EStG idF BBG 2011 – mit Ausnahme des besonderen Steuersatzes – nicht zur Anwendung bringen.

Aufgrund der Bestandschutzklausel für Derivate des Altbestandes ist für diese weiterhin die Rechtslage vor dem BBG 2011 anzuwenden (*Knesl/Luka*, Die steuerrechtlichen Auswirkungen einer Vertragsänderung bei Optionen des Altbestandes, GES 2017, 208 mwN).

Die Neuregelung des § 27 Abs 4 EStG gilt für alle Termin- und Derivatinstrumente, die nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworben wurden (*Knesl/Luka*, aao, GES 2017, 209; *Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 27 Rz 167). Unabhängig von der zwischen den Parteien strittigen Frage der Entgeltlichkeit der beschwerdegegenständlichen Optionseinräumung, erfolgte diese aber – wie aus dem Abschlussdaten der Optionsverträge ersichtlich ist - jedenfalls vor dem 1.4.2012. § 124b Z 185 EStG 1988 sieht aber die Anwendung der §§ 27 und 27a EStG 1988 idF BBG 2011 explizit nur für nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworben Optionen vor. Für den Beschwerdefall bedeutet dies: Fehlte es an Entgeltlichkeit, dann liegt auch keine Betriebseinnahme, mithin kein steuerbarer Tatbestand, vor. Lag Entgeltlichkeit vor, dann erfolgte der entgeltliche Erwerb jedenfalls vor dem 1.4.2012.

Anzumerken ist im Übrigen, dass die erste Optionseinräumung auch noch vor dem 1.10.2011 erfolgte.

Wurden die Termingeschäfte und derivativen Finanzinstrumente also vor dem 1.4.2012 erworben, liegt „Altbestand“ vor, der grundsätzlich unter die „alte“ Rechtslage vor dem BBG 2011 fällt, wobei aber im Fall des Erwerbs eines Termingeschäftes oder derivativen Finanzinstrumentes zwischen dem 1.10.2011 und dem 1.4.2012 der § 30 EStG idF vor BudBG 2011 ohne Spekulationsfrist zur Anwendung kommt und eine Realisation nach dem 1.4.2012 dem Sondersteuersatz nach Maßgabe von § 27a Abs 1 und 2 EStG unterliegt, es aber in diesen Fällen bei der „alten“ Rechtslage bleibt (*Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 27 Rz 167).

Das Inkrafttreten und die zeitliche Abgrenzung zur Vorgängerbestimmung des § 30 Abs 1 Z 2 aF EStG 1988 sind in § 124b Z 185 lit a TS 4 EStG 1988 geregelt, wonach § 27 Abs 4 EStG 1988 mit 1.4.2012 in Kraft tritt und ab 1.4.2012 erstmals auf Derivate anzuwenden ist, die nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworben wurden (*Marschner* in Jakom EStG¹⁴, § 27, Rz 183).

Dies erhellt auch aus den EB zur RV zum AbgÄG 2011, 1212 BlgNR XXIV. GP, 22.

„Aufgrund der Verschiebung des Inkrafttretens des neuen Kapitalbesteuerungssystems auf den 1. April 2012, ist eine Anpassung der einzelnen Inkrafttretensbestimmungen notwendig. ... Darüber hinaus sollen Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4, die nach

dem 30. September 2011 und vor dem 1. April 2012 entgeltlich erworben worden sind, stets als Spekulationsverfängen gelten.“

Folgt man der Auffassung der belangten Behörde, dann handelt es sich bei den genannten Zahlungen um Einnahmen iSd § 15 EStG 1988.

Im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte – solche werden von der belangten Behörde angenommen und auch nur solche sind angesichts des dargestellten Sachverhaltes möglich – gilt der Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung grundsätzlich nicht, sondern das Zuflussprinzip. Gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (VwGH 17.10.1984, 82/13/0266; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Einnahmen sind daher dem Stpfl zugeflossen, wenn sie auf sein Bankkonto gutgeschrieben wurden (VwGH 9.3.1982, 82/14/0011). Eine Rückzahlung der verfahrensgegenständlichen Zahlungen ist nicht erfolgt und war auch nach der zu Grunde liegenden vertraglichen Vereinbarung ausgeschlossen. Die Beschwerdeführerin war über die an sie bezahlten Beträge voll Verfügungsberechtigt.

Die Fälligkeit ist (wäre) nicht maßgeblich (zB VwGH 19.5.1992, 92/14/0011), sodass auch Vorauszahlungen vor Fälligkeit zugeflossen sind (VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

Im Übrigen könnten selbst Änderungen in Folgejahren, insbesondere die Rückzahlung, den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen (VwGH 24.2.2000, 99/15/0236).

Auch die Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes würde am bereits erfolgten Zufluss nichts ändern, ebenso wenig wie eine Rückzahlungspflicht im Falle vertragswidrigen Verhaltens den Zufluss einer ausgezahlten Subvention (*Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG18 § 19 Rz 11 mwN).

Somit erfolgte der Zufluss der streitgegenständlichen Zahlungen im Jahr 2011, was einer Besteuerung im Jahr 2013 entgegensteht.

Im Ergebnis konnten die beschwerdegegenständlichen Zahlungen – und zwar unabhängig von der Frage der Entgeltlichkeit der Optionseinräumung bzw ihres Einnahmencharakters – einkommensteuerlich im Jahr 2013 nicht zu steuerpflichtigen Einkünften der Beschwerdeführerin führen und in weiterer Folge auch keine Anpassung (Erhöhung) der Einkommensteuervorauszahlung dieses Jahres rechtfertigen. Daher war der angefochtene Bescheid – ersatzlos – aufzuheben, weil die Voraussetzungen des § 45 Abs 4 EStG 1988 nicht vorlagen.

Die Klärung der Frage, ob es sich bei den beschwerdegegenständlichen Zahlungen ein Entgelt für die Optionseinräumung und somit um Einnahmen iSd § 15 EStG 1988 handelt, war somit für die Entscheidung über die Beschwerde nicht maßgeblich: Fehlt es nämlich generell am Einnahmencharakter der Zahlungen, dann sind diese nicht steuerbar, liegt dagegen Einnahmencharakter vor, dann wäre die Zahlungen im Jahr 2011 zu erfassen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Im Beschwerdefall ergibt sich die getroffene Entscheidung unmittelbar aus dem Gesetzestext und aus der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Somit liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor.

Wien, am 27. Juli 2021