

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Christoph Urtz, Baker McKenzie, Rechtsanwälte LLP & Co KG, Schottenring 25, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 27. Sept. 2012 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 6. Juni 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ***Bf1*** erklärte für das Jahr 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 460,00, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 3.727,82, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -€ 44.988,23 (inkl. Änderung gemäß § 295 BAO) und Einkünfte aus Leistungen in Höhe von € 40.000,00.

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2008 (Bescheid vom 19.5.2010) erfolgte erklärungsgemäß.

Für die Jahre 2007 bis 2009 erfolgte betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer eine Betriebsprüfung.

Schwerpunkte der Betriebsprüfung waren

1. Beurteilung der ertragsteuerlichen Qualifikation des Handels mit Optionen (***9***-Modell) durch den Bf. im Jahr 2008 - Vermögensverwaltung oder gewerblicher Wertpapierhandel,
2. Einkommensteuerliche Beurteilung des Verzichts auf ein Optionsrecht gegen Entgelt im Jahr 2008 in Höhe von € 150.000,00,
3. Honorar in Höhe von € 46.000,00 für die Einräumung des befristeten Rechts, die im Eigentum des Bf. stehende Wohnung im Ausmaß von 130m² für € 130.000,00 zu erwerben.

Die Betriebsprüfung stellte Folgendes zu den 3 Punkten fest:

zu Punkt 1:

Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes wie *geringe Anzahl von Umschichtungen (Käufe, Verkäufe), keine Transaktionen auf fremde Rechnung, Auftreten der ***5*** Bank als Kommissionär, Art und Umfang des Tätigwerdens überschreiten nicht deutlich übliche Vermögensverwaltung (d.h. keine banktypische Tätigkeit), Einstufung als Privatkunde, kein entscheidendes Gewicht der Fremdfinanzierung für Gesamtbetrachtung*, geht die Betriebsprüfung im Rahmen der Gesamtbetrachtung nicht von einem gewerblichen Handel mit Optionsrechten, sondern von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit aus.

Da die Verluste aus dem ***1*** nicht auf Grund einer gewerblichen Tätigkeit, sondern auf Grund von Spekulation entstanden sind, sind sie mit den anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig.

zu Punkt 2:

Der Verzicht des Bf. für das ihm eingeräumten "Optionsrecht" gegen Bezahlung von € 150.000,00 stellen sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 dar, da der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht (entspricht einem Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechtes) keinen Veräußerungsvorgang, sondern eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG darstellt.

zu Punkt 3:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde das Honorar, das der Bf. von der ***2*** GmbH für die Einräumung eines bis 30.9.2009 befristeten Rechts - die im Eigentum des Bf. befindliche Wohnung um € 130.000,00 zu erwerben - in Rechnung gestellt hat, als Einkünfte aus Leistungen beurteilt.

Vorgelegt wurde die Honorarnote über 46.000,- € vom 15.12.2008.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 im Sinne der oa. Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Einkünfte aus Leistungen wurden in Höhe von € 236.000,00 (€ 150.000,00 + € 46.000,00 + € 40.000,00) veranlagt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 brachte der Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde) ein und führte aus:

Punkt 1

Zu Tz.1 Verlust aus *6***: Abgrenzungskriterien gewerbl. Wertpapierhandel/Vermögensverwaltung (auszugsweise)**

Auf Grund des an sich ungewöhnlichen Geschäfts (Verlust ***1***), der sehr hohen Zahl an Umschichtungen und eine durchgängige und weitaus überwiegende Fremdfinanzierung liegt im Rahmen der Gesamtbetrachtung des Sachverhaltes gewerblicher Wertpapierhandel und nicht bloß Vermögensverwaltung vor.

Punkt 2:

2. Zu Tz 2 Einkommensteuerrechtliche Beurteilung des Verzichts auf ein Recht gegen Entgelt (auszugsweise)

Bei der Einräumung des gegenständlichen Optionsrechtes handelt es sich von der Verabredung eines künftigen Vertrags im Sinne des § 936 AGBG und nicht um die Einräumung eines Vorkaufsrechtes.

Entsprechend dem Vertragswillen der Parteien war das Recht nicht höchstpersönlich. Dr Bf. hat das Optionsrecht auch mehrfach an Dritte angeboten.

Der Verzicht war eine Vermögensumschichtung, da ***4*** sein Optionsrecht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise an die Käufer der Liegenschaft weiterverkauft hat. Für die Subsumption unter § 29 Z 3 EStG 1988 bleibt daher kein Raum. Die Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG sind mit Null fest zu setzen.

Punkt 3

Zu Tz 4 führte der Bf. in der Beschwerde wie folgt aus:

*"Am 15.3.2008 räumte ***4*** der ***2*** GmbH das Optionsrecht ein, die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft 1170 Wien, ***3*** um EUR 130.000 zu erwerben. Dieses Recht war mit 30.9.2009 befristet. Als Optionsprämie wurde ein Betrag von EUR 46.000 vereinbart und von ***2*** GmbH an ***4*** bezahlt.*

Bei der Einräumung des Optionsrechtes an die ***2*** GmbH handelt es sich ebenfalls nicht um die Einräumung eines Vorkaufsrechtes. ***2*** GmbH hat vielmehr das Optionsrecht eingeräumt erhalten, die Liegenschaft 1170 Wien***8*** zum Ausübungspreis über eine vereinbarte Frist zu kaufen. Damit oblag es ***2*** GmbH dieses Gestaltungsrecht auszuüben und damit ein Rechtsgeschäft in Gang zu setzen. ***4*** hat dieses Recht gewährt und als Stillhalter eine Optionsprämie vereinnahmt. Keinesfalls wollte ***4*** ***2*** GmbH ein Vorkaufsrecht einräumen, da ihm dies in der Verfügung über seine Liegenschaft eingeschränkt hätte.

Gemäß § 30 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idF 2008 sind Termingeschäfte einschließlich Differenzgeschäfte, weiters innerhalb von einem Jahr abgewickelte Optionsgeschäfte einschließlich geschriebene Optionen und Swaphandelsgeschäfte Spekulationsgeschäfte. Die Einräumung der Option durch ***4*** ist daher unter § 30 EStG 1988 zu subsumieren. Da die Optionsfrist mehr als ein Jahr betrug (15.3.2008 bis 30.9.2009) ist die von ***4*** vereinnahmte Optionsprämie nicht steuerpflichtig.

Subsidiarität von § 29 Z 3 EStG 1988 zu §§ 30 und 31 EStG

Eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen (vgl. VwGH 98/15/0117). Eine Leistung iSd zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. VwGH 86/14/0072). Nach §§ 30 und 31 EStG dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. § 29 Z 3 EStG regelt ausdrücklich die Regelung der Subsidiarität gegenüber den Tatbeständen des § 30 und des 31 EStG. Aus der Gesetzessystematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers ergibt sich, dass in Fällen, die durch § 30 und § 31 EStG erfasst werden, nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG einsetzen soll.

Daraus leitet die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG angesehen werden kann. In Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch die §§ 30 und 31 EStG erfasst wird, soll nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG einsetzen. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände und bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30 und 31 EStG 1988 wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen (vgl. VwGH 95/14/0029).

Fazit: Die Besteuerung der vereinnahmten Optionsprämie als Leistung iSd § 29 Z 3 ist rechtswidrig, die vereinnahmte Optionsprämie ist als Einkunft iS des § 30 Abs 1 Z 2 EStG aufgrund des Überschreitens der Einjahresfrist nicht steuerbar.

Wir stellen daher den Antrag die steuerbaren Einkünfte aus der vereinnahmten Optionsprämie mit Null festzusetzen."

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zu der Beschwerde wurde auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Die Gegenäußerung verwies der Bf. auf die Beschwerde (ehem. Berufung)

Mit dem Erkenntnis vom 15.Juni 2018, RZ. GV/7103132/2013, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die drei Punkte ab.

Tz. 1 Das Bundesfinanzgericht kann in Anbetracht der gesamten Verhältnisse es nicht als rechtswidrig erkennen, wenn das Finanzamt die Wertpapiergeschäfte des Bf. nicht als Gewerbebetrieb qualifiziert hat.

Tz. 2 Im gegenständlichen Fall ist der entgeltliche Verzicht auf das Optionsrecht in Höhe von insgesamt € 150.000,00 als sonstige Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 steuerlich zu erfassen.

Tz. 4 Das Entgelt in Höhe von € 46.000,00 für die Einräumung des Rechtes die Wohnung um € 130.000,00 kaufen zu können, sind als sonstige Einkünfte aus Leistung einkommensteuerpflichtig.

Die Revision ließ das BFG nicht zu.

Der Bf. brachte gegen das oa. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ao. Revision ein.

Über die Beschwerde wurde nunmehr im fortgesetzten Verfahren erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes mit dem Erkenntnis VwGH vom 3. Mai 2021, Ra 2019/13/0124 aufgehoben und wie folgt ausgeführt:

"Gewerbliche Einkünfte:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet.

Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen 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 (vgl. VwGH 24.3.2004, 2003/14/0096, VwSlg. 7922/F, mwN).

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 (vgl. VwGH 26.7.2005, 2003/14/0050, VwSlg. 8047/F). Dies gilt ebenso für sonstige nicht verbriefte Finanzinstrumente.

Bei der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. VwGH 21.12.2005, 2003/14/0046).

Wenn die Revision vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes außer Acht gelassen, wonach eine Grenze von 30 Verkäufen pro Jahr für die Beurteilung als gewerblicher Wertpapierhandel bestünde, ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen eine derartige Grenze nicht aufgestellt hat. Er hat in seinem Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 96/14/0115, zu dem damaligen Sachverhalt 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 (siehe etwa VwGH 21.12.2005, 2003/14/0046, 24.3.2004, 2003/14/0096).

Wenn die Revision in den Ausführungen zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit weiters moniert, es sei das hohe Risiko der Veranlagungen des Revisionswerbers nicht ausreichend berücksichtigt worden, ist darauf zu verweisen, dass mit diesem Vorbringen eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses schon deshalb aufgezeigt wird, weil der Umstand, dass mit hohem Risiko behaftete Transaktionen durchgeführt worden sind, für sich genommen in gleicher Weise auf eine gewerbliche wie auch auf eine spekulative Betätigung hinweisen kann (vgl. VwGH 24.3.2004, 2003/14/0096).

Soweit die Revision rügt, das Bundesfinanzgericht habe die Fremdfinanzierung zu wenig gewürdigt, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach eine Fremdfinanzierung zwar ein Indiz für eine Gewerblichkeit darstellen kann, diesem aber keine maßgebliche Bedeutung zukommt (VwGH 24.3.2004, 2000/14/0141, 26.7.2005, 2003/14/0050).

Der Revisionswerber bringt zutreffend vor, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz für die Gewerblichkeit eines Wertpapierhandels vorliegt, wenn der Steuerpflichtige einen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf, insbesondere jenen des Wertpapiermaklers - oder etwa einen Handel mit sonstigen nicht

verbrieften Finanzinstrumenten - ausübt. Das Bundesfinanzgericht hat diesen Aspekt in seine Beurteilung mit einbezogen, ist allerdings aufgrund des Umstandes, dass der Revisionswerber für Networking und Kundenansprache zuständig war und als Prokurist einer vermögensberatenden Firma, aber selbst nicht als Wertpapiermakler tätig war, zu dem Schluss gelangt, dass die Berufstätigkeit des Revisionswerbers die Gewerblichkeit der konkret durchgeführten Transaktionen nicht zu begründen vermag. Diesbezüglich ist auch darauf hinzuweisen, dass der Revisionswerber nach seinen im angefochtenen Erkenntnis wiedergegebenen Angaben in der Beschwerde nur bis zum 22. November 2007 bei der I AG tätig gewesen ist. Wenn auch die Eintragung der Löschung der Prokura im Firmenbuch erst im März 2008 erfolgte, so hat er daher im Streitjahr seinem eigenen Vorbringen nach keinen auf den Umsatz von Wertpapieren oder sonstigen Finanzinstrumenten bezogenen Beruf mehr ausgeübt.

Das Bundesfinanzgericht ist insbesondere aufgrund des Umstandes, dass die I AG 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. Der Verwaltungsgerichtshof vermag nicht zu erkennen, dass diese Beurteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse mit einem vom Gerichtshof aufzugreifenden Fehler behaftet wäre. Aus dem Vorbringen in der Revision und im Verwaltungsverfahren 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 die vorgefertigten Order der I AG lediglich unterschrieben und an seine Bank weitergeleitet und damit nur sehr eingeschränkt Einfluss auf die Höhe des Preises und auf einzelne Kaufkonditionen genommen. Der Revisionswerber 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.

Entgelt für den Optionsverzicht:

Im Recht ist die Revision allerdings mit ihrem Vorbringen zum Entgelt für den Optionsverzicht.

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 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 Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. VwGH

28.10.2008, 2006/15/0091, VwSlg. 8378/F, mwN).

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 leitete 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. auch dazu VwGH 28.10.2008, 2006/15/0091, VwSlg. 8378/F).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Verzicht auf ein Recht als eine Veräußerung des Rechtes (siehe zum Fruchtgenussrecht VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029) bzw. als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung (siehe zum Verzicht auf ein Optionsrecht VwGH 24.2.2016, 2013/13/0012) zu beurteilen. Dies gilt nicht für den Verzicht auf höchstpersönliche Rechte, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018).

Das Bundesfinanzgericht 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 gehandelt 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 - nicht unterfertigtes - Angebot verwiesen. Da das Bundesfinanzgericht 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.

Das angefochtene Erkenntnis war daher schon aus diesem Grund gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Strittig ist im fortgesetzten Verfahren, ob das Entgelt in Höhe von € 46.000,00 (Tz 4) sonstige Einkünfte iS des § 29 Z 3 EStG 1988 sind.

Betreffend die Honorarnote an die *2*** GmbH führt das Bundesfinanzgericht wie bereits in dem Erkenntnis vom 15.06.2018, RV/7103132/2013, wie folgt aus:**

Sachverhalt:

Laut der **Honorarnote vom 15.12.2008** räumte der Bf. der ***2*** GmbH das mit 30.09.2009 befristete Recht ein, die in seinem Eigentum stehende Wohnung im Ausmaß von 130 m² für € 130.000,00 zu erwerben.

Für die Einräumung dieses Rechtes stellte der Bf. den Pauschalbetrag von € 46.000,00 in

Rechnung. Dieser Betrag war bis spätestens 31.12.2008 einlangend auf das Konto des Bf. zu überweisen.

Vorgelegt wurde folgende Honorarnote:

*"***2*** GmbH*

****10****

Honorarnote 2008/LW001

Wien, am 15.12.2008

Sehr geehrte Damen und Herrn,

*Wie besprochen räume ich Ihnen das mit 30.9.2009 befristete Recht ein, die in meinem Eigentum befindliche Wohnung mit der Adresse 1170 Wien, ***7*** im Ausmaß von 130m² um EUR 130.000 zu erwerben.*

Für die Einräumung dieses Rechts stelle ich Ihnen wie vereinbart in Rechnung:

Pauschalbetrag gesamt 46.000,00€.

Der oben genannte Betrag ist bis spätestens 31.12.2008 einlangend auf meinem Konto zu überweisen.

Ich bitte um Überweisung auf mein Konto ..."

Ergänzend zu der oa. Honorarnote vom 15.12.2008 reichte der Bf. den **Optionsvertrag vom 15.03.2008** - zwischen dem Bf. und der ***2*** GmbH - nach.

Gemäß § 2 (Ausübung des Optionsrechtes) des Optionsvertrages kann der Optionsnehmer das Optionsrecht in der Weise ausnutzen, dass er es selbst erwirbt oder sein Rechtsnachfolger. Er ist berechtigt, das Optionsrecht während der Optionsfrist (§ 6) jederzeit auszuüben.

Gemäß § 6 des Optionsvertrages beginnt die Frist der Ausübung der Option am 15.03.2008 und endet am 30.09.2009.

Dr. Christoph Urtz gab nach dem oa. ergangenen Verwaltungsgerichtshofurteil in einem ergänzenden Schreiben bekannt, dass er die rechtliche Vertretung übernommen habe, verwies auf seine Vollmacht und führte im fortgesetzten Verfahren aus:

*"Im Namen und im Auftrag von Herrn ***Bf1*** darf ich in Ergänzung zum bisherigen Vorbringen wie folgt ausführen:*

Zum Vorliegen von nicht höchstpersönlichen Optionen wird auf das bisherige Vorbringen, die im Verfahren vorgelegten Dokumente und Nachweise sowie auf die rechtlichen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in Rz 26 bis 31 des Erkenntnisses vom 3.5.2021, Ra 2019/13/0124-5, verwiesen.

Hinsichtlich der Einordnung der Stillhalterprämie unter § 30 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010 (s Rz 9 des Erkenntnisses) darf ich ergänzend auf die beiliegenden Ausführungen von Doralt/Kempf in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 15, § 30 Rz 72/6 (Stand 1.1.2011, rdb.at) sowie Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 3. Aufl. 2010, § 30, II Spekulationstatbestände (Abs 1) Rz 21, jeweils mwN, verweisen.

Den aus Spekulationsgeschäften resultierenden Verlusten in Höhe von EUR 202.938,00 stehen somit Spekulationsgewinne aus dem Optionsverzicht in Höhe von 150.000,00 und aus der zugeflossenen Stillhalterprämie in Höhe von EUR 46.00,00 gegenüber, sodass sich insgesamt kein steuerpflichtiger Überschuss ergibt.

Auf Grundlage der vorliegenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes wird daher beantragt, die Einkommensteuer ohne Ansatz von sonstigen Einkünften iSd § 29 Z 3 EStG festzusetzen. "

In einem weiteren Ergänzungsschreiben führte der steuerliche Vertreters aus, dass die steuerliche Behandlung der Stillhalteprämie bis 2000 in § 29 Z. 3 EStG, von 2001 bis 2011 in § 30 Abs. 1 Z 2 EStG (geschriebene Option) geregelt war und ab 2012 in § 27 Abs. 4 Z 4 EStG geregelt ist.

Weiters wurden die Ausführungen im Kommentar Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn Einkommensteuer¹⁵ zu § 30 EStG Spekulationsgeschäfte vorgelegt und zu den Optionsgeschäften die Erläuterungen zu "geschriebenen Optionen".

Ebenso wurden die Erläuterungen "Geschriebene Optionen" von Kanduth-Kristen im Jakom EStG, 3 Aufl. 2010, § 30, II Spekulationstatbestände (Abs. 1) Rz 21 und "Ausführungen zur geschriebenen Option" und die Rechtsprechung des VwGH und BFG und Kommentare zu § 30 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 vorgelegt.

Die vorgelegten Unterlagen und der nochmals erläuterte Sachverhalt wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

In der **mündlichen Verhandlung** (fortgesetztes Verfahren) wird darauf hingewiesen, dass nach § 2 des Optionsvertrages vom 15.03.2008 der Bf, der Optionsnehmer, das Optionsrecht in der Weise ausnützen habe können, dass er das Recht selbst erwirbt oder sein Rechtsnachfolger.

Der Vertreter der belangten Behörde führt aus, dass die Werthaltigkeit der Option in der Höhe von € 46.000 auch im Zeitpunkt des Ablaufes gegeben sei.

Der Bf. führt zu der gegenständlichen Vorgehensweise aus, dass er auf Grund des Optionsvertrages, die Wohnung noch vermieten habe können und ergänzend zu den Mieteinnahmen das Honorar für die Option bezogen habe.

2. Beweiswürdigung:

Strittig ist, wie bereits ausgeführt, ob die Einräumung des mit 30.09.2009 befristete Recht gegen Entgelt in Höhe von € 46.000,- die im Eigentum des Bf. stehende Eigentumswohnung um € 130.000,00 erwerben zu können, sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG 1988 sind oder § 30 EStG 1988 zuzurechnen sind.

3. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 idfd strittige Jahr geltenden Fassung sind sonstige Einkünfte 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. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs 2). (BGBl.I 2001/59 ab 2002)

Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 idfd strittige Jahr 2008 geltenden Fassung lautete "Spekulationsgeschäfte sind Termingeschäfte einschließlich Differenzgeschäfte, weiters innerhalb von einem Jahr abgewickelte Optionsgeschäfte einschließlich geschriebene Optionen und Swaphandelsgeschäfte".

Gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 letzter Satz ist der Verluste auf Grund von Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt, nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2 EStG 1988).

Laut § 30 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte auch "innerhalb von einem Jahr abgewickelte Optionsgeschäfte einschließlich geschriebene Optionen"

Der Erwerb der Option alleine begründet kein Spekulationsgeschäft.

Wird jedoch das Optionsrecht innerhalb der Spekulationsfrist ausgeübt, dann realisiert sich damit grundsätzlich der Tatbestand der Z 2 (Doralt/Kempff, EStG⁷, § 30 Tz 72ff)

"Der Begriff der "geschriebenen Optionen" wird vom Gesetz nicht erläutert (auch nicht in den Gesetzesmaterialien). Darunter sollen die Rechtsverhältnisse jener Person fallen, die das Optionsrecht vertraglich eingeräumt hat (Konezny, ÖBA 2000, 392 unter Verweis auf die Erläuterungen zu § 2 Z 34 lit c BWG idF vor der Novelle BGBl I 2000133). Damit wird seit dem KMOG insbesondere die Stillhalterprämie (ohne zeitliche Begrenzung) bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäften erfasst (EStR 2000 Rz 6621 a, ebenso Mühlehner, ÖStZ 2001, 587; aA Stangl, ÖStZ 2002, 156, wonach die Jahresfrist zu beachten ist), bisher wurden diese Einkünfte unter § 29 Z 3 subsumiert (siehe § 29 Tz 41)" (Doralt/Kempff, EStG⁷, § 30 Tz 72/6).

Kanduth-Kristen führt im Jakom EStG, 3. Aufl 2010, § 30, II. Spekulationstatbestände, Rz 21 Folgendes aus:

"Geschriebene Optionen (verkaufte Optionen) zeigen die Sichtweise des inl Stillhalten einer Option, dagegen meinen gekaufte Optionen die Sichtweise des inl Inhabers einer Option. Die Definitionen sind unabhängig davon zu sehen, ob es eine Kaufoption (Call) oder Verkaufsoption (Put) ist. Damit werden seit 2001 insbesondere Stillhalterprämien unter den Einkünften aus Spekulationsgeschäften erfasst (s Doralt/Kempf § 30 Rz 72/6). Diese bilden die Gegenleistung des Optionsberechtigten für die Einräumung der Option. Strittig ist, ob Stillhalterprämien zeitlich unbegrenzt oder nur bei Abwicklung der eingeräumten Option innerhalb eines Jahres unter den Spekulationstatbestand des Abs 1 Z 2 fallen (für die Einjahresfrist: Mühlehner ÖStZ 01, 587; Stangl öStZ 02, 156; Biegler/ Wöber SWK 03, S 702; Kirchmayr Beteiligungserträge, 103; für die Zeit unbegrenzte Erfassung: Doralt/Kempf § 30 Rz 72/6; Knörzer RdW 01, 115). Nach dem Gesetzeswortlaut gilt die Einjahresfrist mE eindeutig auch für geschriebene Optionen (ebenso Tumpel/FS W. Doralt, 493). Nach EStR 6621a stellen Stillhalterprämien iRe als Spekulationsgeschäfte abgewickelten Optionsgeschäfts Einkünfte isd § 30 dar. Stillhalterprämien iRd Abwicklung von Optionsgeschäften außerhalb der Spekulationsfrist fallen nach Ansicht der FV unter § 29 Z 3 (s EStR 6611; str s dazu § 29 Rz 42).

Durch die gesetzliche Anführung der geschriebenen Optionen in § 30 Abs. 1 Z. 2 EStG fällt die Stillhalterprämie ab 2001 nicht mehr unter § 29 Z. 3 EStG.

Die bis dahin vertretene Zuordnung der Stillhalterprämie unter die sonstigen Einkünfte (s BFH 28.11.1990, XR 197/87, BStBl 1991 II S 300) ist damit in Österreich ab dem Jahr 2001 überholt. Die österreichische Rechtslage weicht daher auch aktuell von der deutschen Rechtslage ab (s. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20 § 29 Rz 100: "Stillhalterprämien bei Optionsgeschäften fallen in Österreich unter § 27 Abs. 4 Z 2")

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um das erhaltene Entgelt in Höhe von € 46.000,00 auf Grund der Honorarnote vom 15.12.2008 für die Einräumung der Option, die Wohnung, die im Eigentum des Bf. steht, von der ***2*** GmbH bis 15.03.2009 um den Betrag Euro 130.000,- erwerben zu können.

Dem Begünstigten, der ***2*** GmbH wurde vom Bf. das Recht eingeräumt, die Wohnung um den vereinbarten Preis innerhalb der gegebenen Frist (Beginn 15.03.2008 - Ende 30.09.2009) zu erwerben.

Für die Einräumung dieses Rechtes hatte der Begünstigte bis 31.12.2008 ein Entgelt in Höhe von € 46.000,00 dem Bf. zu bezahlen, unabhängig davon, ob er die Wohnung letztendlich kauft.

Der Bf., der Eigentümer der Wohnung, unterlässt es bis 30.09.2009 die Wohnung anderwertig zu verkaufen.

Der Bf. verkaufte die Option (das Recht) "die Liegenschaft bis 15.03.2009 um € 130.000,- erwerben zu können" um € 46.000,00.

Diese eingeräumte Option stellt, den vorstehenden Ausführungen folgend, eine geschriebene Option dar.

Laut § 2 Optionsvertrag kann der Optionsberechtigte seinerseits die ihm eingeräumte Option, die er um € 46.000,- vom Eigentümer der Liegenschaft eingeräumt bekommen hat, nämlich die Liegenschaft bis 30.09.2009 um € 130.000,- erwerben, selbst ausüben oder diese Option weiterverkaufen.

Durch die gesetzlichen Anführung der geschriebenen Optionen in § 30 Abs. 1 Z 2 EStG fällt die Stillhalteprämie ab 2001 nicht mehr unter § 29 Z. 3 EStG.

Der oa. Rechtsprechung und Rechtslehre folgend – stellt das geleistete Entgelt in Höhe von 46.000,00 für die Option laut Optionsvertrag eingeräumt am 15.03.2008 laufend bis 30.09.2009, Einkünfte iSd § 30 EStG dar.

Die Zurechnung der im Streitjahr 2008 erhaltenen Zahlungen in Höhe von € 46.000,00 zu den sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 ist daher nicht rechtskonform.

Vor dem Hintergrund des oa. VwGH-Erkenntnisses und den vorstehenden Ausführungen, wird der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 geändert.

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 vorliegenden Beschwerdefall orientiert sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 2. Mai 2022