

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch STB, über die Beschwerde, datiert mit 29. Juni 2017, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 21. Juni 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2015, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die festgesetzte Einkommensteuer 2015 beträgt Euro 461.493,00

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses (siehe Tabelle „Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben“).

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer erhob gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 21.06.2017 das Rechtsmittel der Beschwerde und stellte gemäß § 262 Abs 2 BAO den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung und Vorlage innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Die Bescheidbeschwerde richtet sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer 2015 iHv EUR 479.805,00 wegen Nichtberücksichtigung von Verlusten aus nicht verbriefen Derivatgeschäften mit ausländischer auszahlender Stelle in Höhe von Euro 101.647,90 im Rahmen des Verlustausgleichs nach § 27 Abs 8 EStG (vgl. ebenso Ausführungen Bescheidbegründung des FA). Der Bf. beantragt die Festsetzung einer geringeren

Einkommensteuer 2015 iHv EUR 454.393,00 unter der Berücksichtigung dieser Verluste aus nicht verbrieften Derivatgeschäften mit „ausländischer auszahlender Stelle“. Insbesondere wird in den Schriftsätzen seitens des Bf. Folgendes vorgebracht:

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2015 Verluste iHv EUR 101.647,90 aus nicht verbrieften Derivaten erlitten. Bei den nicht verbrieften Derivaten handelt es sich konkret um Fremdwährungstermingeschäfte, die über einen in London ansässigen und von der britischen Finanzmarktaufsicht regulierten Broker (...) abgewickelt worden sind. Die Verluste wurden im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2015 unter Offenlegung der ... unionsrechtlichen Bedenken von den positiven Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG im Rahmen des Verlustausgleichs gemäß § 27 Abs 8 EStG abgezogen. Mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid hat das Finanzamt einen Verlustausgleich versagt ..., weil auf Basis des Gesetzeswortlautes des § 27a Abs 2 Z 7 EStG iVm § 27 Abs 8 Z 3 EStG Verluste aus nicht verbrieften Derivaten nicht mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, ausgeglichen werden dürfen.

Gemäß § 27a Abs 2 Z 7 EStG sind Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG vom Anwendungsbereich des Sondersteuersatzes von 25% und damit auch vom Verlustausgleich gem § 27 Abs 8 Z 3 EStG ausgenommen. Dies gilt jedoch nicht, wenn eine österreichische auszahlende Stelle eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer von den positiven Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten freiwillig einbehält und abführt. Diesfalls unterliegen die Einkünfte der Endbesteuerung nach § 97 EStG und daher im Ergebnis einer finalen Besteuerung mit 25%. In einem solchen Fall sind auch negative Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten im Rahmen des Verlustausgleichs nach § 93 Abs 6 iVm § 27 Abs 8 Z 3 EStG zu berücksichtigen und kürzen somit die positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem Sondersteuersatz von 25% unterliegen. Die vom Finanzamt unter Berufung auf den Gesetzeswortlaut vertretene Rechtsauffassung, die Verluste aus nicht verbrieften Derivatgeschäften mit ausländischer auszahlender Stelle ... nicht in den Verlustausgleich nach § 27 Abs 8 Z 3 EStG einzubeziehen, widerspricht der unionsrechtlich gebotenen Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 63 AEUV. In ständiger Rechtsprechung des EuGH kommt dem Unionsrecht Anwendungsvorrang zu, weshalb die die Kapitalverkehrsfreiheit verletzende nationale Norm vom Unionsrecht verdrängt wird. Gemäß Art 63 AEUV sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs sowie des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Die Nichtzulässigkeit des Verlustausgleiches im gegenständlichen Fall ergibt sich nur dadurch, dass die auszahlende Stelle im Ausland und nicht im Inland liegt. Würde die auszahlende Stelle im Inland liegen, so würde bei freiwilligem Einbehalt der Kapitalertragsteuer durch die inländische auszahlende Stelle ein Verlustausgleich möglich sein. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung zwischen in- und ausländischen auszahlenden Stellen führt uE zu einer nicht zu rechtfertigenden Diskriminierung und stellt daher einen Verstoß gegen Art 63 AEUV dar. In unionsrechtskonformer Auslegung des § 27a Abs 2 Z 7 EStG iVm § 27 Abs 8 Z 3 EStG sind daher

Verluste aus nicht verbrieften Derivatgeschäften mit ausländischer auszahlender Stelle im Rahmen des Verlustausgleichs mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem Sondersteuersatz von 25% unterliegen, zu verrechnen. Im Detail ergibt sich die uE nicht zu rechtfertigende Diskriminierung basierend auf dem vom EuGH angewandten Prüfungsschema wie folgt:

Persönlicher Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit: Aufgrund der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in Österreich ist der persönliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet. Durch die Veranlagung des Kapitals in nicht verbrieft Derivate mit einer in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ansässigen Vertragspartei des jeweiligen Derivatgeschäfts liegt konkret ein grenzüberschreitender Sachverhalt und somit ein Kapitalverkehr mit Berührung zu einem Mitgliedstaat und/oder einem Drittstaat vor. Davon abgesehen liegt eine grenzüberschreitende Kapitalbewegung im Verhältnis zu einem Mitgliedstaat bereits deswegen vor, weil das Kapital an einen in UK ansässigen Broker zwecks Veranlagung überwiesen wird und dieser eine Auszahlung der Kapitalerträge an den in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen vornimmt.

Sachlicher Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit: Der Begriff des Kapitalverkehrs ist zwar im AEUV nicht definiert, nach der Rsp des EuGH sowie der hM ist jedoch für Zwecke der Auslegung die Kapitalverkehrsrichtlinie (RL 88/361/EWG) samt der Nomenklatur heranzuziehen. Gemäß Anhang 1 zur Kapitalverkehrsrichtlinie umfasst der Kapitalverkehr „nicht nur die Kassageschäfte, sondern alle zur Verfügung stehenden Geschäftsformen, wie Termingeschäfte, Optionsgeschäfte oder Geschäfte mit Optionsscheinen, Tauschgeschäfte gegen andere Vermögenswerte usw.“. Die beschwerdegegenständlichen Termingeschäfte fallen daher unter den Begriff des Kapitalverkehrs und sind somit vom sachlichen Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst.

Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit: Nach stRsp des EuGH wirkt eine nationale Maßnahme bzw Vorschrift beschränkend, wenn sie die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindert oder weniger attraktiv machen kann. Einkünfte aus nicht verbrieften Derivatgeschäften bei ausländischen auszahlenden Stellen unterliegen dem Gesetzeswortlaut zufolge stets dem progressiven Einkommensteuersatz und sind daher auch stets vom Verlustausgleich nach § 27 Abs. 8 Z 3 EStG mit sondersteuersatzbesteuerten Kapitaleinkünften ausgeschlossen. In einer Gewinnsituation erfolgt bei einer ausländischen auszahlenden Stelle eine Besteuerung mit dem individuellen progressiven Steuersatz und nicht mit dem bei einer qualifizierten inländischen auszahlenden Stelle anwendbaren Steuersatz von 25%. In einer Verlustsituation – wie in der gegenständlichen Situation – können die Verluste aus nicht verbrieften Derivaten nicht mit positiven Kapitaleinkünften, die dem Steuersatz von 25% unterliegen, ausgeglichen werden, während dies bei einer qualifizierten inländischen auszahlenden Stelle möglich wäre. Demnach kommt es

zu einer Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber dem innerstaatlichen Sachverhalt.

Weil sich im konkreten Fall die auszahlende Stelle in Großbritannien befindet, besteht die Möglichkeit des freiwilligen Kapitalertragsteuerabzugs mit Endbesteuerungswirkung nicht. Durch die Anknüpfung an die inländische auszahlende Stelle kommt es im Ergebnis zu einer Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts, die dazu führt, dass Anleger aufgrund der nachteiligen Besteuerungsfolgen von der Abwicklung von Derivatgeschäften über ausländische Zahlstelle und somit generell einer Kapitalveranlagung im Ausland (konkret: Großbritannien) abgehalten werden. Die Kapitalverkehrsfreiheit verbietet jedoch grundsätzlich die Schlechterstellung von ausländischen Kapitalveranlagungen gegenüber inländischen Kapitalveranlagungen. Dies hat der EuGH zu ausländischen Kapitalanlagen eines inländischen Steuerpflichtigen mehrfach festgestellt. Auch die Schlechterstellung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Einkünften aus Kapitalvermögen, die über eine ausländische auszahlende Stelle bezogen werden, sind nach Auffassung des EuGH nicht mit den Grundfreiheiten des Unionsrechts vereinbar. Die benachteiligende steuerliche Behandlung von nicht verbrieften Derivaten bei ausländischen auszahlenden Stellen im Vergleich zum Bezug über inländische auszahlende Stellen wird daher auch im Schrifttum als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art 63 AEUV gesehen. Für die Schlechterstellung dieses grenzüberschreitenden Sachverhalts sind auch keine Rechtfertigungsgründe ersichtlich, die den Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigen würden. Dazu im Detail wie folgt:

Nichtvorliegen von Rechtfertigungsgründen: Gemäß Art 65 Abs 1 lit a AEUV dürfen Mitgliedstaaten, ungeachtet der Kapitalverkehrsfreiheit die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts weiterhin anwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Darüber hinaus dürfen Mitgliedstaaten die unerlässlichen Maßnahmen treffen, um Zuwiderhandlungen gegen nationale steuerliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu verhindern, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind (Art 65 Abs 1 lit b AEUV). Nach stRsp des EuGH ist die Norm des Art 65 AEUV jedoch eng auszulegen. Somit kann eine nationale Regelung mit der Kapitalverkehrsfreiheit nur vereinbar sein, wenn die unterschiedliche steuerliche Behandlung entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Zunächst ist festzuhalten, dass sich ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, der nicht verbrieft Derivatgeschäfte über eine - in einem anderen Mitgliedstaat gelegene - auszahlende Stelle abwickelt, in einer objektiv vergleichbaren Situation zu einem unbeschränkt steuerpflichtigen Anleger befindet, der sich für diese Zwecke einer inländischen auszahlenden Stelle bedient. Gemäß den EB zur RV sollte mit dem AbgÄG 2012, mit dem die einschlägige Bestimmung des § 27a Abs 2 Z 7 EStG (Rückausnahme für inländische auszahlende Stellen) in das EStG aufgenommen worden ist, die Möglichkeit der Steuerabgeltung für Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten geschaffen werden, sofern eine der in § 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG genannten Einrichtungen freiwillig eine der

Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer einhebt. Die Anwendung des Sondersteuersatzes von 25% (§ 27a Abs 2 Z 7 zweiter Satz EStG) und der daran anknüpfende Verlustausgleich mit anderen sondersteuersatzbesteuerten Einkünften (§ 27 Abs 8 EStG) hängt somit ausschließlich davon ab, ob es sich um eine inländische auszahlende Stelle handelt, die den freiwilligen Kapitalertragsteuerabzug vornimmt, oder ob eine ausländische auszahlende Stelle vorliegt, die von der Möglichkeiten eines derartigen Kapitalertragsteuerabzugs ausgeschlossen ist. Auf die Person des Steuerpflichtigen oder die Kapitalveranlagung kommt es nicht an. Im konkreten Fall sind auch keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses ersichtlich, die die ungünstige steuerliche Behandlung von – im Rahmen einer ausländischen auszahlenden Stelle abgewickelten - nicht verbrieften Derivaten rechtfertigen können. Der EuGH hat im Rahmen seiner Rechtsprechung zu den direkten Steuern folgende Rechtfertigungsgründe anerkannt, die uE gegenständlich allesamt nicht herangezogen werden können: Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle, Kohärenz des Steuersystems, Territorialitätsprinzip, Aufteilung der Besteuerungsrechte, Vermeidung von Missbrauch, Neutralisierung im anderen Staat.

Zwar könnte argumentiert werden, dass die Steuereinhebung für Einkünfte aus nicht verbrieften Derivatgeschäften mit einem inländischen Kreditinstitut nur durch das Verfahren des Kapitalertragsteuerabzugs gewährleistet und somit zur Sicherstellung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle erforderlich ist. Allerdings ist nicht erkennbar, warum der Kapitalertragsteuerabzug diesfalls und im Gegensatz zu - über eine ausländische auszahlende Stelle bezogenen - Einkünften aus Derivaten mit Endbesteuerungswirkung verbunden sein muss, zumal auch im Fall von nicht öffentlich angebotenen Forderungswertpapieren der Kapitalertragsteuerabzug lediglich Vorauszahlungs- und keine Endbesteuerungswirkung entfaltet (§ 97 Abs 1 iVm § 27a Abs 2 EStG). Davon abgesehen war die Intention des Gesetzgebers im Rahmen des AbgÄG 2012 ausschließlich auf die Beseitigung der (behaupteten) asymmetrischen steuerlichen Behandlung von nicht verbrieften Derivaten im Verhältnis zum Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz (BGBl III 192/2012) gerichtet. Ein Hinweis auf die Bekämpfung der Steuerhinterziehung lässt sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen. Ebenso wenig ist die Notwendigkeit der Kohärenz des Steuersystems als möglicher Rechtfertigungsgrund argumentierbar. Vergleicht man die steuerliche Behandlung der im Ausland bezogenen Einkünfte aus Kapitalvermögen in seiner Gesamtheit mit dem - auf inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen - anwendbaren Steuersystem, so unterscheiden sich beide Systeme lediglich in der Besteuerung der Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten. Sämtliche anderen Elemente - konkret: Steuersatz, Bemessungsgrundlage - sind davon unabhängig, ob sich die auszahlende Stelle im In- oder Ausland befindet. Dem Nachteil des progressiven Steuersatzes und des fehlenden Verlustausgleichs mit sondersteuersatzbesteuerten Einkünften steht im Auslandsfall auch kein Steuervorteil gegenüber, der im Rahmen der inländischen auszahlenden Stelle nicht gegeben wäre. Auch gleicht die steuerliche Begünstigung für im Inland bezogene Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten keinen steuerlichen Nachteil aus der Sicht des Anlegers aus, der im Rahmen einer

ausländischen Zahlstelle nicht existiert. Auch das völkerrechtliche Territorialitätsprinzip würde als möglicher Rechtfertigungsgrund ausscheiden, weil die Einkünfte aus nicht verbriefen Derivaten unabhängig von der Zahlstelle der österreichischen Besteuerungshoheit unterliegen. Letztlich ist auch hinsichtlich der vom EuGH bereits in anderen Fällen anerkannten Rechtfertigungsgründen der Aufteilung der Besteuerungsrechte, der Vermeidung von Missbrauch und der Neutralisierung im anderen Staat kein Anwendungsbereich ersichtlich.

Schlussfolgerung: *In unionsrechtskonformer Auslegung des § 27a Abs 2 Z 7 EStG iVm § 27 Abs 8 Z 3 EStG sind daher Verluste aus nicht verbriefen Derivatgeschäften mit ausländischer auszahlender Stelle im Rahmen des Verlustausgleichs mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem Sondersteuersatz unterliegen, zu verrechnen. Der EuGH hat in der die österreichische Rechtslage des Jahres 1996 betreffenden Rs Lenz (EuGH 15.7.2004, RS C-315/02) bereits entschieden, dass es einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, wenn österreichische Kapitalerträge dem flachen Steuersatz von 25% mit Endbesteuerungswirkung bzw. der normalen Einkommensteuer unter Anwendung des Hälftesteuersatzes unterliegen, ausländische Kapitaleinkünfte hingegen stets mit dem normalen progressiven Steuersatz besteuert werden. Rechtfertigungsgründe für die unterschiedliche Behandlung sind dem EuGH zufolge in der Rs Lenz nicht vorgelegen. Der gegenständliche Fall ist mit der Rs Lenz grundsätzlich vergleichbar. UE unterscheidet er sich nur dahingehend von der Rs Lenz, dass im gegenständlichen Fall die Besteuerung mit dem flachen Steuersatz von 25% daran geknüpft ist, dass die inländische auszahlende Stelle eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer freiwillig einbehält und abführt. Hält die inländische auszahlende Stelle keine der Kapitalertragsteuer entsprechenden Steuer ein, so unterliegen auch die Einkünfte aus nicht verbriefen Derivaten, die über inländische auszahlende Stellen gehalten werden, der Besteuerung mit dem progressiven Steuersatz. Demnach hängt es von der jeweiligen inländischen auszahlenden Stelle ab, ob ein Einbehalt einer der Kapitalertragsteuer entsprechenden Steuer erfolgt. Der Anleger kann bei Auswahl einer „adäquaten“ inländischen auszahlenden Stelle jedenfalls eine finale Besteuerung der Einkünfte aus nicht verbriefen Derivaten mit 25% bzw. einen Verlustausgleich mit positiven Kapitaleinkünften, die dem Steuersatz von 25% unterliegen, sicherstellen, während bei Wahl einer beliebigen ausländischen auszahlenden Stelle jedenfalls eine Besteuerung mit dem progressiven Steuersatz bzw. kein Verlustausgleich mit positiven Kapitaleinkünften, die dem Steuersatz von 25% unterliegen, zu erfolgen hat. ...*

Ausführungen/Stellungnahme des Finanzamtes laut Vorlagebericht:

Der Bf. brachte am 30.1.2017 seine Einkommensteuererklärung 2015 ein, in welcher er u.a. Verluste aus ausländischen Derivaten (KZ 896) iHv € 101.647,90 geltend machte. Dabei handelt es sich um nicht verbriefte ausländische Derivate, und zwar konkret um Fremdwährungstermingeschäfte, die über einen in London ansässigen und von der britischen Finanzmarktaufsicht regulierten Broker (...) abgewickelt worden sind. Mit Bescheid vom

21.6.2017 (elektronisch zugestellt am 22.6.2017) wurde die Einkommensteuer 2015 veranlagt und wie bereits 2013 und 2014 der Verlustausgleich für die ausländischen nicht verbrieften Derivate steuerlich nicht anerkannt, da auf Basis des Gesetzeswortlautes des § 27a Abs 2 Z 7 EStG iVm § 27 Abs 8 Z 3 EStG Verluste aus nicht verbrieften Derivaten nicht mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, ausgeglichen werden dürfen. Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. fristgerecht am 29.6.2017 (beim Finanzamt eingelangt am 30.06.2017) Beschwerde und beantragte, gemäß § 262 Abs 2 BAO eine Beschwerdeverentscheidung zu unterlassen und die Beschwerde innerhalb von 3 Monaten dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. In der Beschwerde wurde erneut die Berücksichtigung der Verluste aus nicht verbrieften ausländischen Derivaten iHv € 101.647,90 beantragt und damit begründet, dass es sich bei der Regelung des § 27a Abs 2 Z 7 EStG iVm § 27 Abs 8 Z 3 EStG um eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung und daher einen Verstoß gegen die unionsrechtlich gebotene Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 63 AEUV handelt. Begründet wurde dies damit, dass Verlusten aus nicht verbrieften Derivaten mit ausländischer auszahlender Stelle und Verlusten aus nicht verbrieften Derivaten mit inländischer auszahlender Stelle einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung unterliegen.

Stellungnahme FA zum verfahrensrechtlichen Ablauf: In der Beschwerde wird lediglich die Verfassungswidrigkeit von § 27a Abs. 2 Z 7 EStG iVm § 27 Abs 8 Z 3 EStG behauptet, indem argumentiert wird, dass ausländische nicht verbriefte Derivate gegenüber inländischen nicht verbrieften Derivaten diskriminiert würden, was dem Gleichheitsgrundsatz des Art 2 StGG und des Art 7 Abs. 1 B-VG widersprechen würde. Eine Rechtswidrigkeit des Bescheides wird hingegen nicht behauptet, da die Rechtsnorm an sich hinsichtlich ihrer Konformität mit Unionsrecht sowie Verfassung recht(lich) angezweifelt wird. Aus Sicht der Behörde sind somit die Voraussetzungen für eine Direktvorlage nach § 262 Abs. 3 BAO erfüllt. Zum Inhalt des Vorbringens des Beschwerdeführers nimmt die Behörde wie folgt Stellung: Aus Sicht der Behörde liegt bezüglich der steuerrechtlichen Behandlung von nicht verbrieften Derivaten keine verfassungswidrige Diskriminierung vor, da sich die steuerliche Behandlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 8 Z 3 nicht nach ihren Eigenschaften, sondern nach der Handhabung der kontoführenden Stelle richtet. Werden Steuern für die erzielten Einkünfte einbehalten und abgeführt, werden sie mit dem besonderen Steuersatz des § 27a Abs. 2 Z 7 EStG versteuert. In diesem Zusammenhang wird kein Unterschied zwischen inländischen und ausländischen Kapitalerträgen gemacht. Die Rechtsfolge liegt somit in der Hand des Pflichtigen, weshalb nicht von einer diskriminierenden Regelung gesprochen werden kann. ...

Mit **Beschluss des BFG vom 14.7.2022** wurde der Bf. um Bekanntgabe ersucht, ob bzw. in welcher Höhe allfällige Werbungskosten (§ 20 Abs. 2 EStG) in den Verlusten aus nicht verbrieften Derivatgeschäften beinhaltet sind (Bekanntgabe der Höhe der Verluste aus den streitgegenständlichen nicht verbrieften Derivatgeschäften ohne Werbungskosten samt Übersendung diesbezüglicher weiterführender Unterlagen).

Ausführungen/Beantwortungen laut Schriftsatz des Bf., datiert mit 9.8.2022:

Die im Rahmen der Steuererklärung für das Veranlagungsjahr 2015 bekanntgegebenen Verluste aus nicht verbrieften Derivatgeschäften beinhalten Werbungskosten. Zudem wurden irrtümlicherweise auch bei den Überschüssen aus realisierten Wertsteigerungen (Aktien, vgl Kennzahl 865) Werbungskosten angesetzt (Anmerkung: KZ 865 Neu Euro 4.467,93). Unter Berücksichtigung des Werbungskostenabzugsverbotes i Sd § 20 Abs. 2 EStG resultiert insgesamt ein Verlust in Höhe von EUR 73.630,72 (statt bisher EUR 101.647,90). Zur Ermittlung der Höhe der Verluste aus den streitgegenständlichen nicht verbrieften Derivatgeschäften ohne Werbungskosten dürfen wir auf die beiliegende Aufstellung und die zugrundeliegenden Bankunterlagen verweisen. Aufgrund der in Bezug auf das Werbungskostenabzugsverbot adaptierten Bemessungsgrundlagen resultiert für das Jahr 2015 die Einkommensteuer in Höhe von EUR 461.493,00.

In der gegenständlichen Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 wurde vom Bf. beantragt, gemäß § 262 Abs. 2 BAO eine Beschwerdevoentscheidung zu unterlassen. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 wurde innerhalb von 3 Monaten vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Die vom Bf. in der Beschwerde beantragte mündliche Verhandlung (§ 274 Abs. 1 BAO) und der Antrag die Entscheidung durch den gesamten Senat (§272 Abs. 2 Z 1 BAO) wurden seitens des Bf. schriftlich zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 27 EStG (Einkommensteuergesetz) lautet (BGBl. Nr. 400/1988 geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015):

Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;

c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten sowie Bezüge aus Partizipationskapital gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988;

d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes;

2. Zinsen, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen;

3. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;

4. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

(3) Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

(4) Zu den Einkünften aus Derivaten gehören

1. der Differenzausgleich,

2. die Stillhalterprämie,

3. Einkünfte aus der Veräußerung und

4. Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung

bei Termingeschäften (beispielsweise Optionen, Futures und Swaps) sowie bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (beispielsweise Indexzertifikaten).

(5) Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 gelten auch:

1. Besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den im Abs. 2 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden, beispielsweise Sachleistungen, Boni und nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung.

2. Vom Abzugsverpflichteten (§ 95 Abs. 2) oder Dritten übernommene Kapitalertragsteuerbeträge.

3. Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung, die

a) im Falle des Erlebens oder des Rückkaufs einer auf den Er- oder Er- und Ablebensfall abgeschlossenen Kapitalversicherung einschließlich einer fondsgebundenen Lebensversicherung,

b) im Falle der Kapitalabfindung oder des Rückkaufs einer Rentenversicherung, bei der der Beginn der Rentenzahlungen vor Ablauf von zehn beziehungsweise fünfzehn Jahren ab Vertragsabschluss vereinbart ist,

ausgezahlt werden, wenn im Versicherungsvertrag nicht laufende, im Wesentlichen gleich bleibende Prämienzahlungen vereinbart sind und die Höchstlaufzeit des Versicherungsvertrages

– weniger als zehn Jahre ab Vertragsabschluss beträgt, wenn der Versicherungsnehmer und die versicherten Personen im Zeitpunkt des Abschlusses des Versicherungsvertrages jeweils das 50. Lebensjahr vollendet haben;

– in allen anderen Fällen weniger als fünfzehn Jahre ab Vertragsabschluss beträgt.

Ist der Versicherungsnehmer keine natürliche Person, gilt das Erfordernis der Vollendung des 50. Lebensjahres nur für die versicherten Personen. Im Übrigen gilt jede Erhöhung einer Versicherungssumme im Rahmen eines bestehenden Vertrages auf insgesamt mehr als das Zweifache der ursprünglichen Versicherungssumme gegen eine nicht laufende, im Wesentlichen gleichbleibende Prämienzahlung als selbständiger Abschluss eines neuen Versicherungsvertrages.

4. Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, die der Verleiher eines Wertpapiers vom Entleiher oder der Pensionsgeber vom Pensionsnehmer erhält.

(Anm.: Z 5 und 6 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 76/2011)

7. Zuwendungen jeder Art

– von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen,

– von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich, sowie

– von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.

Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung, ausländische Stiftung

oder sonstige Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

8. Nicht zu den Einkünften im Sinne der Z 7 gehören Zuwendungen, soweit sie nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen eine Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen darstellen:

a) Zuwendungen gelten insoweit als Substanzauszahlung, als sie den maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b übersteigen und im Evidenzkonto im Sinne der lit. c Deckung finden.

b) Als maßgeblicher Wert gilt der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen gemäß § 224 Abs. 3 A III und IV des Unternehmensgesetzbuches und zuzüglich der steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens. Der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn ist um Beträge zu erhöhen, die zu einer Verminderung auf Grund des Ansatzes des beizulegenden Wertes gemäß § 202 Abs. 1 des Unternehmensgesetzbuches geführt haben. Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum gelten nicht als Substanzauszahlung, solange der im Jahresabschluss ausgewiesene Bilanzgewinn nicht vom Abschlussprüfer bestätigt ist.

c) Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung ist die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos. Es erhöht sich um sämtliche Stiftungseingangswerte und vermindert sich um Substanzauszahlungen.

d) Stiftungseingangswert ist der Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung. Dabei sind § 6 Z 5, § 6 Z 9 und § 15 Abs. 3 Z 1 anzuwenden.

e) Soweit Zuwendungen Substanzauszahlungen darstellen, vermindern sie das Evidenzkonto in Höhe der in § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b genannten Werte.

f) Zuwendungen einer Stiftung (Vermögensmasse) an eine von ihr errichtete Stiftung (Vermögensmasse) gelten abweichend von lit. a als Substanzauszahlung, soweit sie im Evidenzkonto (lit. c) Deckung finden. Die empfangende Stiftung (Vermögensmasse) hat die als Substanzauszahlungen geltenden Beträge als Stiftungseingangswert in gleicher Höhe anzusetzen; dieser Stiftungseingangswert ist um den bei der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) vorhandenen maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b zu vermindern.

g) Abweichend von lit. f gelten Zuwendungen einer Stiftung (Vermögensmasse) an eine von ihr errichtete Stiftung (Vermögensmasse) als Substanzauszahlung, soweit sie Vermögen betreffen, das in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung zum 31. Juli 2008 erfasst ist. Die empfangende Stiftung (Vermögensmasse) hat die steuerlich maßgebenden Werte fortzuführen. Diese Zuwendungen erhöhen nicht die Stiftungseingangswerte und fließen nicht in das

Evidenzkonto bei der empfangenden Stiftung (Vermögensmasse) ein. Dies gilt nur insoweit, als die Zuwendung im Stiftungszweck der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) Deckung findet.

h) Soweit Zuwendungen als Substanzauszahlung gelten, sind sie in die Kapitalertragsteuer-Anmeldung aufzunehmen.

9. Ist ein Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung Letztbegünstigter gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die steuerlich maßgebenden Werte seiner vor dem 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist. Für Zuwendungen nach dem 31. Juli 2008 erfolgt die Kürzung um den Letztstand des Evidenzkontos gemäß Z 8 lit. c. Die Kürzung gilt sinngemäß für den Widerruf einer ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, mit der Maßgabe, dass die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Werte anzusetzen sind. Voraussetzung für die Kürzung bei Widerruf einer ausländischen Stiftung (Vermögensmasse) ist, dass für die Zuwendung an die ausländische Stiftung (Vermögensmasse) Stiftungseingangssteuer oder Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet wurde.

(6) Als Veräußerung im Sinne der Abs. 3 und 4 gelten auch:

1. a) Die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot. Sofern nicht lit. b anzuwenden ist, liegt in folgenden Fällen keine Veräußerung vor:

– Bei der Übertragung auf ein anderes Depot desselben Steuerpflichtigen bei derselben depotführenden Stelle.

– Bei der Übertragung auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer inländischen depotführenden Stelle, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, der übernehmenden depotführenden Stelle die Anschaffungskosten mitzuteilen.

– Bei der Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer ausländischen depotführenden Stelle, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats seinen Namen und seine Steuer- oder Sozialversicherungsnummer, die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie jene Stelle mitzuteilen, auf die die Übertragung erfolgt.

– Bei der Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle und bei der unentgeltlichen Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem zuständigen Finanzamt

innerhalb eines Monats die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie jene Stelle und jenen Steuerpflichtigen mitteilt, auf die die Übertragung erfolgt.

– Bei der unentgeltlichen Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen, wenn

– der depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen (insbesondere Notariatsakt, Einantwortungsbeschluss, Schenkungsmeldung) die unentgeltliche Übertragung nachgewiesen wird, oder

– der Steuerpflichtige die depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats seinen Namen und seine Steuer- oder Sozialversicherungsnummer, die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten und gegebenenfalls jene Stelle mitzuteilen, auf die die Übertragung erfolgt.

b) Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Abs. 3 oder eines Derivats im Sinne des Abs. 4 führen.

Bei Wegzug

– in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder

– in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,

ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung des Wirtschaftsguts bzw. Derivats nicht festzusetzen. Als Wegzug gelten alle Umstände im Sinne der lit. b. Ein späterer Wegzug

– in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder

– in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht,

gilt als Veräußerung. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.

Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten. Erfolgt in den Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld oder auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich, dann sind die Anschaffungskosten vor dem Wegzug maßgeblich. Die spätere Veräußerung gilt nicht als

rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen.

2. Der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung.

3. Die Veräußerung von Dividendenscheinen, Zinsscheinen und sonstigen Ansprüchen, wenn die dazugehörigen Wirtschaftsgüter nicht mitveräußert werden.

4. Der Zufluss anteiliger Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß Abs. 2 Z 2 anlässlich der Realisierung der dazugehörigen Wirtschaftsgüter (Stückzinsen).

(7) Steuerfrei sind Ausschüttungen aus Anteilen und aus Genussrechten (§ 174 des Aktiengesetzes) bis zu einem Nennbetrag von insgesamt höchstens 25 000 Euro, die von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des § 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ausgegeben worden sind. Die Befreiung erfolgt im Wege der Anrechnung (Erstattung) der Kapitalertragsteuer im Rahmen der Veranlagung. Die Befreiung gilt nicht für Ausschüttungen von solchen Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, die auf Grund von Ausschüttungsbeschlüssen nach dem Zeitpunkt einer Veröffentlichung im Sinne des § 6b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 erfolgen, in der die Kapitalgesellschaft, die die Voraussetzungen des § 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht mehr erfüllt, nicht mehr genannt ist.

(8) Der Verlustausgleich ist nur nach Maßgabe der folgenden Vorschriften zulässig:

1. Verluste aus Einkünften nach Abs. 3 und 4 können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 sowie mit Zuwendungen gemäß Abs. 5 Z 7 ausgeglichen werden.

2. Verlustanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Sie sind in Folgejahren mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung zu verrechnen.

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, können nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, für die diese besonderen Steuersätze gemäß § 27a Abs. 2 nicht gelten.

4. Nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Die vorstehenden Regelungen über den Verlustausgleich gelten auch im Falle der Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5.

§ 27a Abs. 1 Einkommenssteuergesetz (EStG) lautet (Fassung 13.08.2015)

Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27a. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

§ 27a Einkommenssteuergesetz (EStG), (BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015) **lautet:**

Anmerkung: **Zum Bezugszeitraum** insbesondere von § 27a Abs. 1, 4, und 5 EStG **vgl. § 124b Z 281:** § 6 Z 2 lit. c, § 10 Abs. 1 Z 1 zweiter Teilstrich, § 27 Abs. 8, § 27a Abs. 1, 4 und 5, § 45 Abs. 1, § 93, § 94, § 95 Abs. 2 und 3, § 96, § 97 Abs. 1 und 2 und § 100 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 sind ab dem 1. Jänner 2016 anzuwenden).

Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27a. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen

1. im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, ausgenommen Ausgleichzahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4, einem besonderen Steuersatz von 25%,

2. in allen anderen Fällen einem besonderen Steuersatz von 27,5%

und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Auf tatsächlich ausgeschüttete und als ausgeschüttet geltende Erträge aus Einkünften im Sinne des § 27 aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde ist Z 2 anzuwenden.

(2) Abs. 1 gilt nicht für

1. Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt;

2. Einkünfte aus

- Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen,
- Anteilscheinen und Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge,

wenn diese bei ihrer Begebung in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;

3. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters;

4. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;

5. Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, wenn es sich beim Entleiher (Pensionsnehmer) weder um ein Kreditinstitut noch um eine Zweigstelle im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b handelt;

6. Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 3 oder die realisierte Wertsteigerung aus der Veräußerung des Anspruchs aus dem Versicherungsvertrag;

7. Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4. Dies gilt nicht, wenn eine der in § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b genannten Einrichtungen eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer freiwillig einbehält und abführt; diesfalls sind § 95 Abs. 1 und § 97 sinngemäß anzuwenden.

(3) Als Einkünfte anzusetzen sind:

1. Bei der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2) die bezogenen Kapitalerträge.

2. Bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3)

a) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten, jeweils inklusive anteiliger Stückzinsen;

b) im Falle der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a) sowie im Falle des Verlusts des Besteuerungsrechts (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b) der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens bzw. des Eintritts der Umstände, die zum Wegfall des Besteuerungsrechts führen, und den Anschaffungskosten. Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.

c) im Falle der Liquidation (§ 27 Abs. 6 Z 2) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten.

3. Bei Derivaten (§ 27 Abs. 4):

a) im Falle des Differenzausgleichs

– beim Empfänger des Differenzausgleichs der Unterschiedsbetrag zwischen diesem und den Anschaffungskosten des Derivats;

– beim Empfänger der Stillhalterprämie oder der Einschüsse (Margins) der Unterschiedsbetrag zwischen der Stillhalterprämie bzw. den Einschüssen (Margins) und dem geleisteten Differenzausgleich;

b) bei Verfall der Option die Stillhalterprämie;

c) im Falle der Veräußerung oder sonstigen Abschichtung der Unterschiedsbetrag gemäß Abs. 3 Z 2; bei sonstiger Abwicklung (Glattstellen) gilt die Stillhalterprämie als Veräußerungserlös.

(4) Für die Anschaffungskosten gilt Folgendes:

1. Bei unentgeltlichem Erwerb sind die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich.

2. Bei Wirtschaftsgütern und Derivaten, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß Abs. 1 anwendbar ist, sind die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Dies gilt nicht für in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate.

3. Bei allen in einem Depot befindlichen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 mit derselben Wertpapierkennnummer ist bei Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge der gleitende Durchschnittspreis in Euro anzusetzen. Nach § 93 Abs. 4 angesetzte Anschaffungskosten fließen nicht in den gleitenden Durchschnittspreis ein. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten bei Kapitalmaßnahmen durch Verordnung festzulegen.

4. Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung der bisherigen Anschaffungskosten entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.

(5) Anstelle eines besonderen Steuersatzes gemäß Abs. 1 kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Die

Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, ausgeübt werden.

(6) Die Abs. 1 bis 5 gelten auch für Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten von natürlichen Personen, soweit diese zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören. Abs. 1 gilt nicht für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten, wenn die Erzielung solcher Einkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt.

Streitpunkte in der vorliegenden Beschwerdesache betreffend ESt 2015 sind die Nichtberücksichtigungen von Verlusten aus nicht verbrieften Derivatgeschäften mit „ausländischer auszahlender Stelle“ im Rahmen des Verlustausgleichs nach § 27 Abs. 8 EStG. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 27a Abs. 2 Z 7 EStG (Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4 EStG) iVm § 27 Abs. 8 Z 3 ESt konnten Verluste aus nicht verbrieften Derivaten nicht mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG anwendbar ist. (Dies galt nach Z 7 nicht, wenn eine der in § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b genannten Einrichtungen eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer freiwillig einbehält und abführt; diesfalls sind § 95 Abs. 1 und § 97 sinngemäß anzuwenden).

Soweit in der Stellungnahme des FA im Vorlagebericht zur Beschwerde ESt 2015 vom FA dargestellt wird, dass „lediglich die Verfassungswidrigkeit des § 27a Abs. 2 Z 7 EStG iVm § 27 Abs. 8 Z 3 EStG“ behauptet wurde, ergibt sich dies aus dem vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht. Anmerkung: Es existiert eine Ablehnung einer Beschwerde in einem anderen Verfahren zur Thematik nicht verbriefter Derivate mit ausländischer auszahlender Stelle (Ablehnung der Beschwerde, VfGH 3. 12. 2019, E 3214/2019)

Unionrechtliche Bedenken werden in den Schriftsätzen geäußert. Es wird dementsprechend u.a. ersucht, eine ordentliche Revision beim VwGH zuzulassen, da eine Rechtsprechung des VwGH bislang laut Darstellung der steuerlichen Vertretung fehlt. Auch aus Telefonaten des BFG mit der steuerlichen Vertretung ergab sich (Februar 2019), dass der Bf. nicht eine VfGH-Beschwerde plante, sondern ausschließlich unionrechtliche Bedenken äußerte. Eine Entscheidung des VwGHs mit ähnlicher unionsrechtlicher Fragestellung erfolgte zwischenzeitlich (VwGH vom 8.3.2022, Ro 2019/15/0184). Ein vom Bf. angeregtes Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH ist somit entbehrlich.

Grundtenor des VwGHs (8.3.2022, 2019/15/0184): Der generelle Ausschluss von über Banken in einem anderen Mitgliedstaat abgewickelten Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten vom besonderen Steuersatz verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit und wurde vom VwGH als unionsrechtswidrig beurteilt.

Wesentliche Ausführungen des VwGHs: ... *ist die Besteuerung der Einkünfte nach § 27 Abs. 4 EStG 1988 nach den allgemeinen Regeln (Ermittlung der Einkünfte unter Berücksichtigung der Werbungskosten, Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif) der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz des § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nach den hierfür geltenden Regeln, also ohne Abzug von Werbungskosten (vgl. § 20 Abs. 2 EStG 1988) gegenüberzustellen. Die unionsrechtlichen Grundfreiheiten stellen sicher, dass der Steuerpflichtige nicht der höheren Besteuerung unterworfen werden darf. Kommt der besondere Steuersatz nach § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung, ist - gleich wie bei Steuerpflichtigen mit zum KEST-Abzug optierenden inländischen Zahlstellen - im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 der Abzug von Werbungskosten ausgeschlossen (vgl. hierzu nochmals VwGH 19.3.2013, 2010/15/0065). Dass eine andere Bestimmung des § 27a Abs. 2 EStG 1988 der Anwendbarkeit des Steuersatzes nach § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 entgegen stünde (vgl. dazu Kirchmayr in Doralt et al, EStG 16, § 27a Tz 68), wurde im Revisionsfall nicht festgestellt. Sind die streitgegenständlichen Kapital Veranlagungen aber solche, bei denen der Steuersatz nach § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung käme, wenn die Abwicklung über eine zum KEST-Abzug optierende inländische auszahlende Stelle vorgenommen worden wäre, kann nach dem Gesagten in Anwendung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten dieser besondere Steuersatz dem Revisionswerber bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nicht versagt werden.*

Die auszahlende Stelle liegt im Falle des Bf. nicht in Österreich, sondern in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. Den Ausführungen des VwGHs folgend, wäre der besondere Steuersatz auch im streitgegenständlichen Falle des Bf. anzuwenden, wenn vom Bf. diesbezüglich insgesamt Überschüsse erwirtschaftet worden wären. Nachdem der Bf. in der vorliegenden Beschwerdesache Verluste aus nichtverbrieften Derivatgeschäften lukriert hat und keine Überschüsse, ist in analoger Auslegung des Erkenntnisses des VwGHs ein Verlustausgleich mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen als unionsrechtlich zulässig zu erachten. Belastetes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird verdrängt (vgl. u.a. VwGH vom 8.3.2022, Ro 2019/15/0184 und die dort angeführte Judikatur).

Der Bf. beantragt, diese Verluste aus nicht verbrieften Derivatgeschäften im Rahmen des Verlustausgleiches nach § 27 Abs. 8 EStG zu berücksichtigen. Seitens des Bf. wurden zunächst diesbezüglich Verluste von € 101.647,90 bekannt gegeben (vgl. Beschwerdeschrift). In den Kennzahlen 864 bzw. 865 waren (inländische bzw. ausländische) positive Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen einzutragen, auf die der besondere Steuersatz von (noch) 25 % anzuwenden war. Dies ist u.a. dann der Fall, wenn die Realisierung (Verkauf) vor dem 1.1.2016 erfolgt ist, selbst wenn der Zufluss des Veräußerungserlöses erst 2016 erfolgte (vgl. u.a. Erläuterungen Beilage E1kv für Einkünfte aus Kapitalvermögen, Version 10/2021).

Bei KZ 896 (Derivate, § 27 Abs. 4 EStG) waren die Einkünfte nach § 27a Abs. 3 Z 3 EStG zu ermitteln. Aufgrund der Systematik des besonderen Steuersatzes sind aber keine

Werbungskosten zulässig. Nach § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dies geht auch aus obiger Entscheidung des VwGHs hervor.

Der Bf. wurde vom BFG ersucht, bekannt zu geben, ob bzw. in welcher Höhe solche Werbungskosten in den Verlusten aus nicht verbrieften Derivatgeschäften beinhaltet sind (Bekanntgabe der Höhe der Verluste aus den streitgegenständlichen nicht verbrieften Derivatgeschäften ohne Werbungskosten samt Übersendung weiterführender Unterlagen).

Seitens des Bf. wurde bekannt gegeben, dass die im Rahmen der Steuererklärung für das Veranlagungsjahr 2015 bekanntgegebenen Verluste aus nicht verbrieften Derivatgeschäften Werbungskosten beinhalten. Unter Berücksichtigung des Werbungskostenabzugsverbotes iSd § 20 Abs. 2 EStG resultiert laut Bf. insgesamt ein Verlust in Höhe von Euro 73.630,72 (bisher beantragt Euro 101.647,90). Zudem sind laut Bf. irrtümlicherweise auch bei den Überschüssen aus realisierten Wertsteigerungen (Aktien, vgl. Kennzahl 865) Werbungskosten beinhaltet.

Aus den beiliegenden Aufstellungen des Bf. samt Bankunterlagen ergibt sich, dass hinsichtlich Kennzahl 865 ausländische Kapitaleinkünfte von Euro 4.467,93 anzusetzen sind (anstelle von bisher beantragten Euro 4.083,18). Als Verluste aus nicht verbrieften Derivaten sind ohne Werbungskosten Euro -73.630,72 anzusetzen (anstelle der laut Beschwerdeschrift beantragten Euro -101.647,90). Die Bf. listet hinsichtlich der nicht verbrieften Derivatgeschäfte „Werbungskosten in Euro“ in Summe von Euro 28.017,16 auf (rund 30 angeführte Positionen u.a. von future trades, forex und warrants).

Zum Spruchpunkt 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.

Solche Rechtsfragen liegen nicht vor. Mit Erkenntnis des VwGHs vom 8.3.2022, Ro 2019/15/0184, hat der VwGH festgehalten, dass der generelle Ausschluss von über Banken in einem anderen Mitgliedstaat abgewickelten Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten vom besonderen Steuersatz gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt und somit vom VwGH als unionsrechtswidrig beurteilt wurde. Belastetes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird verdrängt. Die (ordentliche) Revision ist unzulässig.

Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben (Einkommensteuer 2015):

Inländische Kapitaleinkünfte	Euro
Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 EStG)	
Überschüsse KZ 864 laut Bf.	1.979.381,50
Verluste KZ 891 laut Bf.	-34.872,38
Ausländische Kapitaleinkünfte	
Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 EStG)	
Überschüsse KZ 865 laut BFG	4.467,93
Einkünfte aus (nicht) verbriefen Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG)	
Verluste (Auslandsverwahrung) KZ 896 laut BFG	<u>-73.630,72</u>
Summe	1.875.346,33
davon Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (25% besonderer Steuersatz, KZ 864 + KZ 865)	468.836,58
Steuer nach Abzug Absetzbeträge (laut FA)	4.984,63
Sonstige Bezüge 0% von 620,00	0,00
Sonstige Bezüge 6 % von 3.486,06	209,16
Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (25%) laut BFG	<u>468.836,58</u>
Einkommensteuer laut BFG	474.030,37
Anrechenbare Lohnsteuer	-12.537,27
Rundung	<u>-0,10</u>
Festgesetzte Einkommensteuer laut BFG	461.493,00

Wien, am 26. August 2022