

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache *****2*****, vertreten durch *****1*****, über die Beschwerde vom 30. November 2017 gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 sowie den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheid vom 1. August 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, nach am 19. September 2023 durchgeführter mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2011 bleibt unverändert.

Der vorläufige erlassene Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird gemäß § 200 Abs. 2 Satz 2 BAO iVm den §§ 269 Abs. 1, 279 Abs. 1 BAO für endgültig erklärt.

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

Entscheidungsgründe

1. Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012

1.1. Antrag vom 2.2.2016 auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 22.08.2014 bzw. vom 10.2.2015 (Erkenntnis des BFG vom 10.2.2015, RV/7100644/2015)

Mit Eingabe vom 2.2.2016 stellte der Bf. den Antrag die Verfahren betreffend die mit 22.08.2014 bzw. 10.2.2015 datierten und sohin in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 wiederaufzunehmen. Unter Vorlage berechtigter Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 und 2012 wurde der Antrag des Bf.

dahingehend begründet, dass im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft in ***3*** verabsäumt worden sei Konvertierungskosten in Höhe von 39.483,12 Euro bzw. von 14.790 Euro als Werbungskosten in Abzug zu bringen. In concreto sei im Jahr 2011 begonnen worden, den in CHF - Währung aufgenommene Kredit im Gegenwert von 100.000 CHF teiltrückzuführen, wobei nämliche Teiltrückführung via Begleichung vierteljährlicher Rückzahlungsraten von je 9.375 CHF erfolgt sei. In Ansehung vorstehender Ausführungen hätten die Vermietungseinkünfte der Jahre 2011 und 2012 sohin auf Werbungskostenüberschüsse von 52.257,93 Euro, bzw. von 5.768,86 Euro zu lauten.

1.2. Abweisungsbescheid vom 20.7.2016

Mit Bescheid vom 20.7.2016 wurde der Antrag des Bf. auf Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2011 und 2012, mit der Begründung, dass die aus der in Euro erfolgte Rückzahlung eines in Fremdwährung aufgenommenen Kredits herrührenden Wechselkursverlusten im außerbetrieblichen Bereich nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien, abgewiesen.

1.3. Antrag vom 27.7.2016 auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 22.8.2014 bzw. vom 10.2.2015 (Erkenntnis des BFG vom 10.2.2015, RV/7100644/2015)

Mit Eingabe vom 27.7.2016 stellte der Bf. erneut einen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 und führte hierbei begründend aus, dass in Ansehung der Tatsache, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.04.2016, 2013/15/0278, den im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens in Höhe von 120.000 Euro festgelegten Entnahmewert für den in ***3*** domizilierten Gebäudeteil - via Abweisung der gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 17.09.2013, RV/2975-W/10 erhobenen Beschwerde - bestätigt habe, respektive nämlicher Wert ab dem 1.1.2007 die (Gebäude)Abschreibungsbasis bildet und sohin die tatsächliche (Jahres)Abschreibung richtigerweise auf 2.400,00 Euro zu lauten habe, dieser neu hervorgekommenen Tatsache im Rahmen der Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren bzw. der darauf basierenden Neufestsetzung der Einkommensteuern der Jahre 2011 und 2012 Rechnung zu tragen sei. In Ansehung vorstehender Ausführungen hätten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2011 und 2012 richtigerweise auf Werbungskostenüberschüsse von 53.421,65 Euro bzw. von 6.932,58 Euro zu lauten.

1.4. Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2011 und 2012 sowie Neufestsetzung nämlicher Abgaben

In der Folge wurden die Verfahren zur Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 mit Bescheiden vom 26.7.2017 sowie vom 1.8.2017 von Amts wegen wiederaufgenommen und mit Bescheiden gleichen Datums die Einkommensteuer nämlicher Jahre neu festgesetzt.

Während dem Antrag des Bf. auf Berücksichtigung eines Abschreibungsbetrages im Gesamtausmaß von 2.400,00 Euro Rechnung getragen wurde, vertrat die belangte Behörde betreffend die ertragsteuerliche Berücksichtigung der Währungsverluste als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Auffassung, dass diesen im außerbetrieblichen Bereich - ob deren Konnexes zum Vermögensstamm - nur im Rahmen von sonstigen Einkünften gemäß § 30 EStG 1988 Relevanz beizumessen sei.

Der Vollständigkeit halber verbleibt anzumerken, dass die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 - mit der Begründung, dass deren Umfang ob noch zu lösender Vorfragen nicht eindeutig festgestellt werden könne -, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgte.

2. Bescheidbeschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 30.11.2017

Mit Schriftsatz vom 30.11.2017 erhob der Bf. - innerhalb mehrmals verlängerter Rechtsmittelfrist - gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012 Bescheidbeschwerde, respektive brachte dieser eine Ergänzung seiner gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 erhobenen Bescheidbeschwerde ein.

In concreto wurde zu den Streitpunkten nachstehendes ausgeführt:

2.1. Werbungkosteneigenschaft der anlässlich der Tilgung des CHF- Kredites herrührenden Kursverluste 2011 bis 2015

Der Bf. sei im Zeitpunkt der Kreditaufnahme bis zu der am 31.12.2006 erfolgten Betriebseinstellung zu 90% Gesellschafter der ***4*** gewesen, wobei er nämlicher Gesellschaft die seit dem Jahr 1992 in seinem Eigentum stehende Liegenschaft in ***3*** zur Nutzung überlassen habe.

Im Jahr 1998 hätten die Gesellschafter den Beschluss gefasst, das Gebäude vorgenannter Liegenschaft einer Generalsanierung zu unterziehen, wobei zur Bedeckung des Bauvorhabens ein Fremdwährungskredit über CHF 475.000,00 (Gegenwert ATS 4.108.750.-) aufgenommen worden sei, wobei zunächst eine Laufzeit bis zum 13.10.2011 bedungen worden sei. Hierbei habe eine weitere Vertragsbedingung vorgesehen, dass "jegliche Kursdifferenzen und alle Konvertierungskosten ausschließlich zu Lasten des Kreditnehmers gehen." Mit Prolongationsschreiben vom 9.8.2011, respektive der am 16.8.2011 erfolgten Gegenzeichnung des Bf. sei der Einmalkredit unter der Bedingung einer Teilrückführung von CHF 100.000,00 mit dem Restbetrag von CHF 375.000,00 verlängert worden, wobei eine Tilgung ab dem 15.11.2011 in 40 vierteljährliche Kapitalraten von CHF 9.375,00 bedungen worden sei. In der Folge sei auf Grund der bedrohlichen Entwicklung des Wechselkurses des Schweizer Franken auf schriftliches Ersuchen des Bf. vom 30.6.2015, der Kredit als Euro- Kredit fortgeführt worden, wobei nämliche Konvertierung in zivilrechtlicher Hinsicht keine Änderung

des Kreditverhältnisses, insbesondere keine Novation bewirkt habe. Die zum Konvertierungszeitpunkt 2.7.2015 bestehende Fremdwährungsschuld habe sich auf CHF 234.625,00 belaufen, wobei die Bank dem Bf. vorgenannter Summe entsprechenden Euro Gegenwert in Höhe von € 226.581,36 weiterkreditiert habe. Schlussendlich sei es dem Bf. - ob des Vorhandenseins flüssiger Geldmittel - nach Entrichtung von 4 weiteren Quartalszahlungen am 15.6.2016 gelungen die Kreditschuld gänzlich zu tilgen. Im Zusammenhang mit vorstehender Tilgung sei es jedenfalls Faktum, dass der Bf. - gemäß der Zusammenstellung sämtlicher in den Jahren 2011 bis 2016 erfolgten Tilgungszahlungen - insgesamt 426.533,46 Euro aufzuwenden gehabt habe, eine Summe die den in ATS bzw. Euro - Gegenwert der zugezählten Kreditvaluta von 298.749,06 Euro sohin um insgesamt 127.784,40 Euro überstiegen habe. Unter Abzug der auf die Zugehörigkeit des Kredits zum Betriebsvermögen entfallenden Schuld von 22.283,18 Euro belaufe sich die auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallende Euro-Schuld auf den Betrag von 105.501,22 Euro, wobei der Bf. die ertragsteuerliche Berücksichtigung nämlichen Betrages als Werbungskosten beantrage.

2.2. Neuerliche Berichtigung der Einkommensteuererklärungen 2011 bis 2015

2.2.1. Berichtigte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2011 bis 2015)

In diesem Punkt wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. ausgeführt, dass sich im Zuge der Aufarbeitung der Tilgungsthematik die Höhe der im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erlittenen Kursverluste sich insoweit als unrichtig erwiesen habe, da der sich der aus zum Bilanzstichtag zum 31.12.2006 bei der ***4*** ausgewiesenen CHF-Schuld von 321.032,24 und den sich im Kreditzuzahlungszeitpunkt einen Euro-Gegenwert von € 298.749,06 ergebende Differenzbetrag von € 22.283,18 als Betriebsausgabe des Zeitraums 1998 bis 2006 passiviert worden sei, ohne dass dieser Gestion via entsprechender Kürzung der Verluste der Jahre 2011 bis 2015 Rechnung getragen worden sei. In Ansehung vorstehender Ausführungen seien den nachgereichten berichtigten Abgabenerklärungen 2011 bis 2014 nunmehr die in vorgenannten Jahren tatsächlich realisierten Kursverluste zu entnehmen. Betreffend das Veranlagungsjahr 2015 sei anzumerken, dass der auf die im Konvertierungszeitpunkt 2.7.2015 bestehende Restschuld von CHF- 234.625,00 entfallende restliche Kursverlust von 68.400,54 Euro mangels Abflusses in die berichtigte Abgabenerklärung 2015 nicht mehr aufgenommen worden sei, sondern die ausgewiesenen, - als Werbungskosten zu berücksichtigende - Kursverluste auf den aus den in CHF zu tilgenden Quartalszahlungen herrührende Mehrbeträge in Höhe von 5.122,17 Euro lauten. Nach dem Dafürhalten des Bf. sei der am 15.06.2016 erfolgten Kredittilgung via Ansatz des Kursverlustes von 68.400,54 Euro in der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2016 Rechnung zu tragen. In Ansehung vorstehender Ausführungen und ausgehend von den berichtigten Abgabenerklärungen 2011 bis 2012 seien die (Gesamt)Vermietungseinkünfte des Bf. in Höhe von **-28.992,86 Euro (2011)** sowie von **1.851,44 Euro (2012)** in Ansatz zu bringen.

2.3. Einwendungen des Bf. gegen die Nichtanerkennung der Kursverluste als Werbungskosten

2.3.1. Nichterfüllung eines Spekulationstatbestandes

Einleitend rügte der Bf., dass er ob der im Jahr 1998 erfolgten Kreditaufnahme betreffend die Anwendung des § 30 EStG 1988 idF. vor dem BBG 2011, BGBl. I 2010/111 mit den Ausführungen der belangten Behörde grundsätzlich konformgehe, ungeachtet dessen jedoch darauf hinzuweisen sei, dass das Finanzamt die der anzuwendenden Norm des § 30 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idF. vor dem BBG 2011 immanente Subsidiaritätsbestimmung, "wonach Spekulationsgeschäfte nicht vorliegen, soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1-6 gehören" nicht bedacht habe. In Ansehung der Tatsache, dass der Kredit zunächst im Konnex mit betrieblichen Einkünften aufgenommen worden und ab dem Jahr 2007 in den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entnommen worden sei, sei die vom Finanzamt vorgenommene Verlagerung in den Bereich der - in ertragsteuerlicher Subsidiarität zu vorgenannten Einkunftsarten stehenden - sonstigen Einkünfte nicht nur nicht nachvollziehbar, sondern erscheine nämliche Gestion geradezu willkürlich. Darüber hinaus sei aus der Begründung der belangten Behörde in den angefochtenen Bescheiden, wonach ob der einer Kreditaufnahme in Fremdwährung stets immanenten Währungsspekulation Kursverlusten nur bei Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes ertragsteuerliche Relevanz beizumessen sei, zu folgern, dass eine ordnungsgemäße Ermittlung des Sachverhaltes, respektive eine entsprechende Würdigung der im Zuge der Legung der berichtigten Abgabenerklärungen nachgereichten Beweismittel unterblieben sei. Vorgenannter Vorwurf liege darin begründet, da der Bf. via Aufnahme bzw. Prolongation des Kredites evidenter Maßen keine Anschaffung eines Wirtschaftsgutes im Sinne des § 30 EStG 1988 idF vor BBG 2011 getätigt habe und demzufolge die vom Finanzamt ins Treffen geführte Rechtsauffassung, der gemäß die Aufnahme eines Fremdwährungs-Darlehens gleichzeitig eine Währungsspekulation darstelle, nicht nachvollziehbar sei. Nach Auffassung des Bf. sei weder die (Teil) Tilgung des Kredites in Fremdwährung, noch in der am 2.7.2015 erfolgten Konvertierung der restlichen CHF- Kreditschuld die Verwirklichung eines Spekulationstatbestandes zu erblicken. Ergänzend sei auch auf den Umstand zu verweisen, dass die Konvertierung einer Fremdwährungsschuld in Euro gerade nicht zum Erlöschen des Dauerschuldverhältnisses führe, sondern dieses lediglich einer Änderung in einer Nebenbedingung, sprich der Verrechnungswährung zugeführt werde.

2.3.2. Zuordnung der Kreditverbindlichkeit zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Wie bereits unter Punkt 2.3.1. dargelegt, sei unter nochmalige Bezugnahme auf die Diktion des § 30 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idf. vor dem BBG 2011, der gemäß Spekulationsgeschäfte insoweit nicht vorliegen, als sie zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1-6 gehören, anzumerken, dass der

Kredit vorerst bis zum 31.12.2006 dem Sonderbetriebsvermögen des Bf. zuzurechnen sei, respektive dieser ab dem 1.1.2007 der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient habe. Hinzuweisen sei, dass vorstehende Auffassung des Bf. im Einklang mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.1999, 99/15/0106, dem gemäß bei Ausscheiden eines fremdfinanzierte Gebäude aus dem Betriebsvermögen, die Finanzierungsverbindlichkeit das Schicksal des Gebäudes teilt und die auf diese entfallenden Zinsen Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind, stehe.

2.3.3. Werbungskosteneigenschaft realisierte Wertänderungen des Vermögensstammes

Nach Ansicht des Bf. komme dem für die Nichtabzugsfähigkeit der angefallenen Kursverluste als Werbungskosten ins Treffen geführten Argument der belangten Behörde, dem gemäß diese Wertänderungen lediglich den Vermögensstamm betreffen und es sich im außerbetrieblichen Bereich rein um Privatvermögen handle, nur dann Berechtigung zu wenn der Werterhöhung negativer Wirtschaftsgüter (sprich Schulden) kein Geldmittelabfluss im Sinne des § 19 EStG 1988 gegenüberstünde. In concreto habe es sich im Falle des Bf. nicht um eine bloße Werterhöhung bzw. Wertminderung der CHF- Schuld gehandelt, sondern habe dieser vielmehr die in Rede stehenden Kursverluste tatsächlich verausgabt und seien diese ergo dessen im Kalenderjahr der effektiven Leistung absetzbar. Ausgehend von den im § 2 EStG 1988 statuierten Prinzipis, dem gemäß nur der Zuwachs an persönlicher Leistungsfähigkeit bzw. ein - über eine bloße Vermögensumschichtung hinausgehender - Zuwachs der Einkommensbesteuerung unterliege, entfalte dieses Prinzip insoweit spiegelverkehrte Gültigkeit, indem über den Vermögensstamm hinausgehende Tilgungszahlungen Werbungskostencharakter im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zukomme. Ausgehend von dem auch im Bereich außerbetrieblichen Einkunftsarten anzuwendenden Anschaffungswertprinzip stellen lediglich die über den Anschaffungskosten hinausgehenden Mehrleistungen Werbungskosten dar. In Ansehung vorstehender Ausführungen seien über die Anschaffungskosten hinausgehende Mehrleistungen des Schuldners zur Tilgung einer Fremdwährungsverbindlichkeit ex definitione als ertragsteuerlich zu berücksichtigende Schuldzinsen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren, zumal eine nachträgliche Aufstockung der Anschaffungskosten zufolge des Nominalwertprinzips ausgeschlossen sei.

Zu beachten sei, dass in der den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegten Berufungsentscheidung des UFS vom 29.4.2005, RV/1095-W/03 die Versagung des Abzuges von Kursverlusten als Werbungskosten unter anderem deshalb erfolgt sei, da im Streitjahr kein entsprechender Mittelabfluss zu verzeichnen gewesen sei. Nämliches gelte auch für den, dem Urteil des BFH vom 9.11.1993 (IX R81/90, BStBl. 1994/II S. 289) zu Grunde liegenden Sachverhalt.

Der Bf. gebe zu bedenken, dass Hand in Hand mit Eintritt der Fälligkeit der Tilgungszahlungen die bloßen "Wertänderungen" der CHF- Schuld des Bf. tatsächlich realisiert worden seien, wobei nicht die Wertänderungen als solche, sondern die tatsächlich geleisteten Tilgungsmehrbeträge als Abzugsposten geltend gemacht worden seien.

Des Weiteren verwies der Bf. auf die ertragsteuerliche Behandlung von Kursverlusten im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten, wobei sowohl der Verwaltungsgerichtshof, als auch der BFH unisono die Auffassung vertreten, dass via Erfassung des über den vormals zugeflossenen Betrages hinausgehenden Mehrbetrages als Betriebsausgabe - bezogen auf die Gesamtlaufzeit des Darlehens - die Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu demselben Ergebnis wie der Betriebsvermögensvergleich führt (BFH vom 15.11.1990, IV R 103/89; VwGH vom 15.1.2008, 2006/15/0116).

Im Falle der Manifestation von Aufwendungen/Erträgen in Form von tatsächlichen Geldzuflüssen/Geldabflüssen dürfe es in verfassungskonformer Interpretation des Begriffsinhaltes Werbungskosten keinen Unterschied in der abgabenrechtlichen Behandlung eines § 4 Abs. 3 EStG 1988 Gewinnermittlers einerseits, respektive eines Beziehers von außerbetrieblichen Überschusseinkünften andererseits geben.

Die anlässlich der Betriebsaufgabe der ***4*** erfolgte Übernahme von Gebäude und CHF-Schuld in der Einkünfteerzielung gewidmete "Privatsphäre" des Bf. sei unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.2.1973, 0900/72 als Entnahmevorgang und nicht als ein (neues) Anschaffungsgeschäft zu qualifizieren, weswegen eine Neubeurteilung bzw. Neu-Klassifizierung des entnommenen Wirtschaftsgutes ab dem 1.1.2007 zu unterbleiben habe.

Ungeachtet dessen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.2.1989, 87/13/01019 die Auffassung vertreten habe, dass im Bereich der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung der Werbungskostenbegriff weit auszulegen sei, sodass nämlicher Terminus nahezu in Kongruenz mit jenem der Betriebsausgaben stehe, die Zugehörigkeit der CHF- Schuld zur Einkunftsart Gewerbebetrieb bzw. Vermietung und Verpachtung unbestrittener Maßen fest und sei demzufolge der - durch Belege nachgewiesenen - Verausgabung von Tilgungsmehrbeträgen in den Jahren 2011 bis 2014 mittels Werbungskostenabzug zu begegnen.

Lediglich für die Veranlagung des Jahres 2015 sei die Frage aufzuwerfen, ob der Konvertierungsverlust im Ausmaß von 68.400, 54 Euro ob des in § 19 Abs. 2 EStG 1988 determinierten Abflussprinzips nicht in das Veranlagungsjahr 2016 zu transferieren sei.

Der in der Berufungsentscheidung des UFS vom 29.4.2005, RV/1095-W/03 getätigten Aussage, wonach die Aufnahme eines Fremdwährungskredites gleichzeitig eine Währungsspekulation darstelle und ergo dessen Kursverluste somit nur den Vermögensstamm betreffen, seien die Ausführungen Doralts, ESG 1988, § 16 Abs. 1 EStG 1988, Rz 25, wonach Aufwendungen im

Zusammenhang mit dem Vermögensstamm abzugsfähig seien, wenn sie gleichzeitig auch im Zusammenhang mit den Einnahmen stünden, entgegenzuhalten und ergänzend anzuführen, dass vorgenannter Autor darüber hinaus die Auffassung vertrete, dass die Zugehörigkeit des Vermögensstamms zum Privatvermögen der Abzugsfähigkeit der laufenden Aufwendungen nicht abträglich sei.

Es sei nochmals zu betonen, dass der Bf. nicht die ertragsteuerliche Berücksichtigung der Wertveränderungen als solche, sondern jene der tatsächlich erfolgten Zahlungsabflüsse beantragt habe.

Ausgehend vom Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dem gemäß Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in Zusammenhang stehen, mit der Maßgabe als Werbungskosten abzugsfähig sind als die Summe der aus nämlichen Verpflichtungen verausgabten Beträge den Wert der Gegenleistung übersteigen, sei festzuhalten, dass der beizumessende Wert der Gegenleistung im Falle des Bf. der im Jahr 1998 zugezählte Darlehensbetrag auf umgerechnete 298.749,06 Euro gelaute habe, während die tatsächlich verausgabten Tilgungsbeträge 426.533,57 Euro umfasst habe und sich sohin eine Mehrbetrag von 127.784,51 Euro bzw. ein auf die Vermietungstätigkeit entfallender, auf der Wertminderung des Wirtschaftsgutes CHF- Schuld basierender, als Werbungskosten zu berücksichtigender Betrag von 105.503,33 Euro errechnet.

Den Ausführungen in der 9. Auflage des JAKOM EStG Kommentars in Tz 66 „Schuldzinsen“ zu § 28, der gemäß Kursverluste keine Schuldzinsen darstellen, sondern diese vielmehr der Tilgung des Kapitals dienen, sei nach dem Dafürhalten des Bf. ein Scheinargument immanent, da sich die Werbungkosteneigenschaft von Aufwendungen nicht daran messe, ob diese der Abstattung von Schulden, sondern der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen.

Käme dem Argument, dass einer Zahlung nur der Schuldentilgung diene, tatsächlich Beweiskraft zu, so sei im außerbetrieblichen Bereich der Ansatz von Werbungskosten – mit Ausnahme von Zug um Zug Geschäften - geradezu als ausgeschlossen zu betrachten, respektive auch den in § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 angeführten Schuldzinsen der Werbungskostencharakter gänzlich zu versagen, da deren Verausgabung auch nur dem Abbau der Zinsenschuld diene.

2.3.4. Mangelnder Entgeltscharakter der Kursverluste in Bezug auf die Beschaffung und Nutzung des Kredits

Zurückkehrend zur bereits mehrfach angeführten Aussage in der Entscheidung des UFS vom 29.4.2005, RV1005-W/03, wonach aus Fremdwährungsdarlehen resultierende Kursverluste selbst bei weiterster Auslegung des Begriffes Schuldzinsen die Mehraufwendungen infolge des Kursverlustes kein Entgelt für die Beschaffung des Kapitals darstellen sondern ausschließlich

der Tilgung des Kredits dienen, sei festzuhalten, dass diese These nicht aus Eigenem geschöpft, sondern ihrerseits auf den Ausführungen Doralts EStG ¹³, Tz 51 zu § 16 unter Berufung auf BFH vom 9.11.1993, IX R 81/90, BStBl. 1994 II S 289 fuße.

Was den im JAKOM- Kommentar für die Nichtabzugsfähigkeit der Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen ins Treffen geführten Beitrag Mechtlers in ÖStZ 15, 561 mwN Fn 10 anlangt, sei festzuhalten, dass sich die Conclusio der Nichtabzugsfähigkeit der Kursverluste nämlichem Autors zwar rein auf dem Urteil des BFH vom 9.11.1993, IX R 81/90 gründet, dessen ungeachtet dieser aber nachstehende Aussagen zu diversen Widersprüchen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis macht.

Ungleiche Behandlung der Kursverluste aus Fremdwährungsverbindlichkeiten im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich trotz nahezu identer Anspruchsvoraussetzungen an die Fachtermini Betriebsausgaben und Werbungskosten?

Unterschiedliche Einkunftsartzurechnung von privat angeschafftem Grundstück und Fremdwährungskredit?

Qualifikation einer Fremdwährungsschuld als anschaffungsfähiges, respektive veräußerungsfähiges Wirtschaftsgut im Sinne der Altfassung des § 30 Abs. 1 EStG 1988 bzw. jenem der Neufassung des § 31 Abs. 1 EStG 1988?

Rechtfertigung für die ertragsteuerliche Ungleichbehandlung von Kursverlusten einerseits sowie Kurssicherungsaufwendungen und Wertsicherungsbeträgen andererseits, welche nach der Rechtsprechung des BFH vom 22.9.2005, IX R 44/03 sowie des VwGH vom 30.6.1987, 86/14/0035 den weit auszulegenden Schuldzinsbegriff des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erfüllen?

Zu den bereits an oberer Stelle zitierten Ausführungen Doralts sei anzumerken, dass sich auch dieser Autor einer eigenständigen Würdigung des Streitthemas enthalten habe, jedoch auf die von der Rechtsprechung abweichende Rechtsmeinung Mühlehners, SWK 2007, 995, wonach es nicht einsichtig erscheine, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 25.11.2002, 99/14/0099) ein Kursverlust im Gegensatz zu einem Aufwand ersteren zu vermeiden als nicht in Konnex mit einer Einkunftsquelle gemäß § 28 EStG 1988 stehend zu erachten sei, hingewiesen habe. Zusammenfassend gelange Mühlehner zur Überzeugung, dass der Charakter der Kursverluste als Finanzierungskosten für eine Einordnung als Werbungskosten spreche, weil sich in § 16 EStG keine gesetzliche Grundlage für eine Einschränkung der Anwendung auf Zinsen im engeren Sinn finde.

Ausgehend von der Diktion des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 respektive jener des § 9 Abs. 1 Z 1 dEStG, der gemäß auch Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem

Zusammenhang stehen, Werbungskosten seien, sei nach Ansicht des Bf. dass die in der Entscheidung des BFH vom 9.11.1993, IX R 81/90 für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gefolgerte Nichtsubsumption von Kursverlusten unter den Terminus Schuldzinsen schlussendlich als "Fehlurteil" zu qualifizieren sei. In diesem Zusammenhang sei auch auf das Urteil des BFH vom 6.7.1973, VI R 379/70 hinzuweisen, in welchem ausgesprochen worden sei, der Begriff der Schuldzinsen weit auszulegen sei und ergo dessen alle Leistungen in Geld oder Geldwert, die ein Schuldner für die Überlassung (Nutzung) von Kapital zu erbringen habe, umfasse. Ausgehend von letztangeführter Begriffsdefinition hätte der BFH im Urteil vom 9.11.1993, IX R 81/90 jedenfalls zur Überzeugung gelangen müssen, dass ob Kursverluste getätigte Mehraufwendungen den extensiven Begriff der Schuldzinsen im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 1 dEStG erfüllen und nicht bloß der Tilgung des Darlehens dienen.

Was die These des BFH "die Mehraufwendungen dienten nur der Tilgung des Darlehens und dürften demgemäß nicht abgesetzt werden" anlange, liefe diese - generell angewendet - darauf hinaus, die Ergebnisermittlung durch Einnahmen/Ausgabenrechnung unanwendbar zu machen, da die Abzugsfähigkeit von Ausgaben als Werbungskosten davon abhängig mache, dass sie nicht zugleich der Schuldentilgung dienen. Der Vollständigkeit halber sei anzumerken, dass obige These nicht nur ausgabenseitig beschränkt verbleibe, sondern auch auf der Einnahmenseite insoweit Platz zu greifen habe, dass die zugleich dem Einzug von Forderungen dienenden Einnahmen außer Ansatz zu lassen seien.

Des Weiteren sei aus dem Urteil des BFH vom 30.11.2010, VIII R 58/07 demgemäß weder die Aufnahme eines Fremdwährungsdarlehens, noch die Tilgung desselben eine Anschaffung, respektive eine Veräußerung eines Wirtschaftsgutes darstellen, der dem Urteil des BFH vom 9.11.1993, IX R 81/90 immanenten Aussage, dass die Aufnahme eines Fremdwährungsdarlehens gleichzeitig eine Währungsspekulation sei, der Boden entzogen sei.

2.3.5. Anwendbarkeit der Judikatur zu "Wertsicherungen"

Einleitend wurde in diesem Punkt angemerkt, dass sich die Ausgaben des Bf. nicht an der seitens des BFH selbst verworfenen Judikatur zu den Tilgungsmehraufwendungen, sondern sich - ob deren nahezu wirtschaftlich identen materiellen Gehalts - vielmehr an jener der Wertsicherungsklauselrechtsprechung zu orientieren habe. In diesem Zusammenhang sei auf die Ausführungen Doralts, EStG ¹⁶, Rz 51 zu § 16, denen gemäß anlässlich der Schuldentilgung bezahlte Wertsicherungs - Mehrbeträge ebenso wie Zinsen ihre Ursache in der Finanzierung des angeschafften Wirtschaftsgutes hätten und ergo dessen wie Zinsen zu behandeln seien, zu verweisen. Nach der Intension des Zivilrechts trage im Bereich langfristiger Schuldverhältnisse, insbesondere von Forderungen/Schulden in Fremdwährung die Vereinbarung von Wertsicherungsklauseln dem allseitigen Bedürfnis der Parteien nach Risikoausschaltung Rechnung (vgl. die Ausführungen Stanzls in Klang Kommentar zum ABGB S 723 f.) Wenn in der Folge auf Grund von Wechselkursschwankungen auf Wertsicherungsklauseln

basierende "Nachschusszahlungen" fällig würden, greife die nämlichen Zahlungen ertragsteuerliche Wirksamkeit zubilligende Rechtsprechung Platz. Im Übrigen habe auch der BFH in seinem Erkenntnis vom 16.1.1979, VII R 38/76 judiziert, dass im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf Grund von Wertsicherungsklauseln geleisteten Zahlungen, der Charakter von Schuldzinsen beizumessen sei und ergo dessen diese, unter dem Titel "Aufwand für Kapitalnutzung" in vollem Ausmaß als Werbungskosten abzugsfähig seien. Nämliche Auffassung habe sowohl der Verfassungsgerichtshof im Zuge der Prüfung der Verfassungskonformität des § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1972 (VfGH vom 6.12.1986, B 228/86) als auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem zur Gewerbesteuer gefällten Erkenntnis vom 29.5.1981, 2882/79, geteilt. Nach Auffassung des Bf. sei die Anbindung der Darlehensschuld an die Kursentwicklung der Funktion nach als Wertsicherungsvereinbarung zu qualifizieren und ergo dessen die - aus Wechselkursschwankungen herrührenden - Tilgungsmehrbeträge als Werbungskosten anzuerkennen.

Auch wenn der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis (richtig Beschluss) vom 29.11.2014, G 137/2014 judiziert, dass unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.10.2009, 2008/15/0051 Kursverluste als Ergebnis einer Marktentwicklung keinen unmittelbaren Bezug zu den Einkünften des fremdfinanzierten Wirtschaftsgutes aufweisen und demzufolge - wider der Ansicht des antragstellenden BFG nicht vom Abzug der seitens vorgenannten Verwaltungsgericht auf den verfassungsgerichtlichen Prüfstand gestellten Norm des § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 umfasst seien, gebe der Bf. zu bedenken, dass der Beschwerdegrund richtigerweise nicht in der Bestimmung des § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idf. BGBl. 22/2012, sondern vielmehr in der denkmöglichen Anwendung des - verfassungskonformen - § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gelegen sei. Nämliche Schlussfolgerung des Bf. liege darin begründet, da - im zu beurteilenden Fall - via Nichtanerkennung eines unstrittig zu tragenden Kursverlustes die dem fixen Steuersatz von 25 % festgesetzte Einkommensteuer den aus der privaten Grundstücksveräußerung resultierenden Nettoüberschuss überstiegen und korrespondierend damit in eine Steuerbelastungsquote von 173,2 % gemündet habe.

In Ansehung vorstehender Ausführungen komme es im Fall des Bf. durch Nichtanerkennung der aus Kursverlusten resultierenden Mehraufwendungen als Werbungskosten im Ergebnis zu einer Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt worden sei, wobei in nämlicher Gestion der belangten Behörde ein Verstoß gegen das, dem EStG 1988 immanenten Leistungsfähigkeitsprinzip zu erblicken sei.

Aus dem, dem Beschwerdeschriftsatz als Anlage 11/1 angefügten Tableau sei zu entnehmen, dass - bezogen auf die Jahre 2011 bis 2016 - bei Außerachtlassung der Kursverluste als Werbungskosten eine Überbelastung des realen Netto - Einkommens (vor Steuern) von 6,9 % Punkten bzw. eine solche von 14,5 % gegenüber der Normalbelastung aus der Besteuerung tatsächlich nicht erzielt Einkommens resultiere.

2.3.6. Nichtzuordnung der Tilgungsmehrbeträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen

In diesem Punkt gab der Bf. zu bedenken, dass ungeachtet der Gesetzessystematik des EStG 1988 ob Anknüpfung der Fremdwährungsschulden an die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. ab dem Jahr 2007 an jene aus Vermietung und Verpachtung, ein sachlicher Grund für deren Neuqualifizierung als Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht ersichtlich sei. Im Übrigen sei die mit BBG 2011, BGBl. I 2011/111 in den § 27 Abs. 3 EStG 1988 eingefügte Unterart der "Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen" gemäß § 124 b Z 185 lit. a Teilstrich drei EStG 1988 erst mit 1.10.2011 in Kraft getreten, wobei der erstmalige Anwendungsbereich sich auf nach dem 30.09.2011 entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter erstreckt habe.

In Ansehung vorstehender Ausführungen und ungeachtet dessen, dass den angefochtenen Bescheiden der Versuch der Versagung der Kursverluste als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht zu entnehmen sei, halte der Bf. einer allfälligen Erfassung unter nämliches Regime vorsorglich das Faktum entgegen, dass der Zugang des negativen Wirtschaftsgutes "Fremdwährungsverbindlichkeit" bereits im Jahr 1998 erfolgt sei.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass ob der Dauerschuldqualität eines Kreditvertrages schon per se nicht von einem entgeltlichen Erwerb der Kreditvaluta gesprochen werden könne.

3. Stellungnahme und Rechtsmittelerledigungsantrag der belangten Behörde im beim BFG am 12.2. 2018 eingelangten Vorlagebericht

Die belangte Behörde führte unter Punkt III des Vorlageberichtes zu den Beschwerdepunkten wie folgt aus bzw. erstattete diese nachfolgenden Rechtsmittelerledigungsantrag:

"1.) Fremdwährungskursverluste

Strittig ist die Anerkennung von Fremdwährungskursverlusten als Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft ***3***. Grundsätzlich handelt es sich gemäß § 16 EStG 1988 bei Werbungskosten um Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind gemäß § 16 (1) EStG 1988 nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich gesetzlich geregelt ist. Wie auch schon vom Bf. ausgeführt, sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (vgl. VwGH 29.1.2015, 2011/15/0148).

Gemäß § 16 (1) Z 1 EStG 1988 sind als Werbungskosten u.a. Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, abzugsfähig. Bei Schuldzinsen handelt

es sich um das Entgelt für die Überlassung von Kapital. Zu den Schuldzinsen zählen auch Zinseszinsen, Verzugszinsen, das Damnum sowie Geldbereitstellungskosten im weiteren Sinne, wie beispielweise Kreditprovisionen, Kreditgebühren oder Kosten der grundbücherlichen Sicherstellung für Darlehen bzw. Kredite (vgl. Lenneis in JAKOM EStG10 (2017) § 16 Rz 11).

Nach hL und ständiger Rechtsprechung handelt es sich aber bei Kursverlusten aus Fremdwährungskrediten nicht um Werbungskosten, die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind. Fremdwährungskursverluste stellen auch bei weitester Auslegung des Begriffes Schuldzinsen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Kapitals dar, sondern dienen ausschließlich der Tilgung des Kredites. Solche Kursverluste stehen somit in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einkünften. Kursverluste sind vielmehr Ergebnis einer Marktentwicklung, die keinen unmittelbaren Bezug zu den Einkünften aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut aufweisen und sind daher nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig (vgl. Laudacher in JAKOM EStG¹⁰ (2017) § 28 Rz 66; UFS 29.4.2005, RV/1095-W/03; VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011; VwGH 8.10.2009, 2008/15/0051; VfGH 29.11.2014, G137/2014 ua).

Das vom Bf. vorgebrachte Erkenntnis des VwGH (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026) ist im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da im VwGH-Verfahren Fremdwährungsverluste im betrieblichen Bereich und nicht wie hier im außerbetrieblichen Bereich betroffen waren. Im Gegensatz zu Betriebsausgaben sind Werbungskosten wie oben erwähnt gemäß § 16 (1) EStG 1988 lediglich abzugsfähig, wenn die Abzugsfähigkeit für Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern ausdrücklich gesetzlich vorgesehen ist. Da dies für Fremdwährungsverluste wie zuvor ausgeführt nicht der Fall ist, liegt keine Abzugsfähigkeit vor. Bezüglich des Arguments des Bf., dass Wertsicherungsklauseln als Werbungskosten abzugsfähig wären und Fremdwährungsverluste hingegen nicht, wird auf das Erkenntnis des VwGH (VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011) verwiesen, in welchem dieser ausführt, dass lediglich Optionsprämien zur Vermeidung höherer zukünftiger Zinsen, nicht jedoch solche zur Vermeidung von Kapitalverlusten als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Da die Fremdwährungsverluste somit nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt werden können, ist zu prüfen, ob eine Berücksichtigung bei einer anderen der sieben Einkunftsarten denkbar ist. Bei der Aufnahme eines Fremdwährungskredites handelt es sich gleichzeitig um eine Währungsspekulation, weil sich durch die Wechselkursschwankungen der Gegenwert der Forderungen verändert. Dadurch kann es sowohl zu einem Kursgewinn als auch zu einem Kursverlust kommen, wodurch sich das aushaftende Kapital ändern kann. Diese Wertänderungen des Vermögenstammes sind, unabhängig in welche Richtung sie gehen, im außerbetrieblichen Bereich aber nur im Rahmen von sonstigen Einkünften steuerlich relevant (vgl. UFS 29.4.2005, RV/1095-W/03). Wie schon in der Bescheidbegründung vom 20.7.2016 betreffend Abweisung des Antrages auf

Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagung 2011 und 2012 ausgeführt, ist gemäß § 124b Z 184 zweiter TS EStG 1988 § 30 EStG 1988 idF vor BBG 2011, BGBl I 2010/111 anwendbar, da das Fremdwährungsdarlehen vor dem 1.10.2011 aufgenommen wurde. Unter den Spekulationstatbestand können aufgrund der Subsidiaritätsklausel des § 30 (3) Z 1 EStG 1988 idF vor BBG 2011, BGBl 2010/111 wie auch vom Bf. vorgebracht nur Veräußerungsgeschäfte fallen, soweit die Einkünfte nicht zu den Einkünften nach § 2 (3) Z 1 bis 6 EStG 1988 gehören. Da es zu keiner Berücksichtigung bei einer dieser Einkunftsarten kommt, ist eine steuerliche Berücksichtigung gemäß § 30 EStG 1988 zu prüfen.

Einkünfte aus Spekulationsgeschäften liegen gemäß § 30 EStG 1988 idF vor BBG 2011, BGBl 2010/11 vor, wenn innerhalb eines Jahres nach Darlehensaufnahme ein Fremdwährungsdarlehen in ein Darlehen in Euro konvertiert wird. Die steuerpflichtigen Einkünfte bestehen in der Differenz der Tilgungsbeträge in Euro, die sich durch die unterschiedlichen Wechselkurse zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme und der Konvertierung ergibt (vgl. VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083). Betroffen sind jedoch nur tatsächliche Konvertierungen, die bloße Darlehenstilgung in einer fremden Währung führt nicht zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften. Die Wechselkursverluste aus den Darlehensrückzahlungen der Jahre 2011 bis 2014 können daher jedenfalls nicht als Spekulationseinkünfte betrachtet werden, da lediglich eine Tilgung erfolgte. Es handelt sich aber auch bei der Konvertierung im Jahr 2015 um keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften, da die einjährige Spekulationsfrist zu diesem Zeitpunkt jedenfalls überschritten war.

Zu dem als Eventualantrag bezeichneten Antrag, in dem die Verteilung der Tilgungsmehrbeträge aufgrund des Konvertierungsantrags vom 30.6.2015 iHv € 68.400,54 auf den Verteilungszeitraum gemäß § 28 (2) 3. TS EStG beantragt wurde, ist anzumerken, dass mangels Vorliegen der Werbungkosteneigenschaft eine Verteilung gemäß § 28 (2) 3. TS EStG nicht in Frage kommt.

Es wird daher beantragt, die Beschwerde hinsichtlich der Beschwerdepunkte Fremdwährungsverluste 2011 und 2012, als unbegründet abzuweisen.

4. Replik zum Vorlagebericht der belangten Behörde sowie ergänzendes Beschwerdevorbringen vom 23.5.2018

Mit Schriftsatz vom 23.5.2018 erstattete der rechtsfreundliche Vertreter zum Vorlagebericht der belangten Behörde nachstehende Replik bzw. ergänzte dieser das bisherige Beschwerdevorbringen wie folgt:

Unter Bezugnahme auf das bisherige Vorbringen des Bf. führte die rechtsfreundliche Vertretung aus, dass die Ansicht demgemäß Kursverluste aus Fremdwährungskrediten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten zu erfassen

seien, insoweit als überholt anzusehen sei, als der direkte Zusammenhang der Kursverluste zu nämlicher Einkunftsart wohl evident sei.

In Ansehung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 sei vor allem der die angefochtenen Bescheide stützende, der Berufungsentscheidung des UFS vom 29.04.2005, RV/1095-W/03 entnommene Stammrechtssatz, wonach die Aufnahme eines Fremdwährungskredits als Währungsspekulation zu erachten und ergo dessen etwaige Vermögensänderungen im außerbetrieblichen Bereich nur im Rahmen des § 30 EStG 1988 von Relevanz seien, als überholt anzusehen. Aus der Kernaussage nämlichen Erkenntnisses, welche dahingehend laute, dass es sich bei einer Fremdwährungsverbindlichkeit um kein Wirtschaftsgut handle, dessen Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 1 EStG 1988 begründe und deren Konvertierung nicht den Tatbestand nach Abs. 3 leg. cit. erfülle, weswegen auch die in § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 determinierte Verlustbeschränkung nicht Platz greife und der unter Nr. 19 des Erkenntnisses getroffenen Aussage, wonach Schuldzinsen je nach Lage des Falles entweder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen, sei zu folgern, dass realisierte Kursverluste Bestandteile für die Überlassung fremden Kapitals zu entrichtenden Entgelts und daher ebenso wie Schuldzinsen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 darstellen. Des Weiteren habe der Verwaltungsgerichtshof im Zuge der Aufhebung des Erkenntnisses des BFG vom 25.04.2016, RV/2101137/2015 unter anderem judiziert, dass in der Person des Schuldners anfallende Zinsen nicht als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen seien, da nach Wortlaut und Telos des § 27 Abs. 3 EStG 1988, vorgenannte Norm nur exklusiv als Wirtschaftsgut zu qualifizierendes Finanzvermögen und nicht auch Finanzschulden umfasse, weswegen auch die Verlustbeschränkung des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 auf einen, auf einer Konvertierung basierenden Kurverlust keine Anwendung zu finden habe. Aus vorgenanntem Höchstgerichtserkenntnis sei nach Auffassung eindeutig die Subsumtion der Fremdwährungsverluste unter die Norm des § 16 Abs. 1 Z 1 (Schuldzinsen) ableitbar und erscheine ergo dessen die im Vorlagebericht seitens der belangten Behörde in Richtung des Fehlens einer entsprechenden Rechtsgrundlage abzielende Ansicht als nicht nachvollziehbar.

Zu beachten sei auch, dass eine Zuordnung von Einkünften aus der allfälligen Veräußerung von Fremdwährungsverbindlichkeiten zu den Einkünften aus Spekulationsgeschäften nach § 30 EStG 1988 aF mangels Qualifikation der Aufnahme einer Fremdwährungsverbindlichkeit als Anschaffungsvorgang als denkunmöglich auszuschließen sei.

Wenn im Vorlagebericht die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.1.2017, Ro 2015/15/0011 zitierte Aussage, wonach Optionsprämien als Werbungskosten abzugsfähig seien, soweit diese der Vermeidung höherer zukünftiger Zinsen dienen, wiedergegeben werde,

so sei konsequenterweise ableitbar, dass auch die Inkaufnahme der allfälligen Realisierung von Kursverlusten soweit dadurch höhere Zinsen vermieden werden, eine Abzugsfähigkeit derselben zur Folge hätten.

Im gegenständlichen Fall habe schon die Aufnahme des Fremdwährungskredits den Zweck verfolgt den Anfall zukünftiger höherer Zinsen zu vermeiden, wobei sich dies am Umstand, dass die für den CHF-Kredit zu bezahlenden Zinsen nur rund die Hälfte des Aufwandes, die für einen Kredit in inländischer Währung zu gewärtigen gewesen wären, manifestiert habe. Demzufolge sei ob Beruhens auf ein und demselben Vertragsverhältnis der wirtschaftliche Zusammenhang der Kreditaufnahme in fremder Währung mit der dabei erzielbaren Zinsersparnis evident und nicht vom Eintritt zukünftiger Entwicklungen abhängig. Ergo dessen seien die im zitierten Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten Ablehnungsgründe für die Anerkennung von realisierten Fremdwährungsverlusten weder für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung, noch für jenen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nachvollziehbar. Darüber hinaus dürfe nicht übersehen werden, dass seit der Einbeziehung der durch § 27 Abs. 3 EStG 1988 erfassten Wirtschaftsgüter der Ausschluss von realisierten Kursverlusten aus der Abzugsfähigkeit nicht mehr uneingeschränkt mit dem Argument "es handle sich um Aufwendungen oder Ausgaben im Bereich des unbeachtlichen Privatvermögens" verwehrt werden. Hierbei gründe sich nämliche Schlussfolgerung auf der Tatsache, dass aus den in der Bestimmung des § 27 Abs. 3 EStG 1988 benannten Wirtschaftsgütern des früher nicht steuerbaren Privatvermögens zufolge der Neuregelung steuerbares Vermögen geworden sei.

Die belangte Behörde habe sich im Vorlagebericht - ohne sich mit dem Zweck der im Jahr 1998 aus rein betrieblicher Veranlassung erfolgten Kreditaufnahme bzw. deren ab dem Jahr 2006 in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Stehens auseinanderzusetzen - nur der Prüfung der Frage nach der Abzugsfähigkeit der Währungsverluste als (negative) Spekulationseinkünfte gewidmet, respektive diese verneint habe.

Sehe man die Konvertierung der am 2.7.2015 aushaftenden CHF- Schuld hypothetisch als Tausch im Sinne des § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 an, so stünde dem als angeschafft anzunehmenden EUR- Betrag von 226.581,36 ein, einem gemeinen Wert in nämlicher Höhe aufweisender Veräußerungspreis gegenüber und verbliebe nämliche Rechenoperation schlussendlich ohne Ergebnis.

Für den Fall, dass man die Konvertierung als bloße Änderung der Verrechnungswährung erachte, läge - unter dem Blickwinkel der Prüfung nach dem Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes - der vor der Konvertierung getilgte Kreditteil ob der im Jahr 1998 erfolgten Kreditaufnahme gemäß § 124 b Z 184 Teilstrich 2 EStG 1988 außerhalb des Anwendungsbereiches der §§ 27 Abs. 3 sowie 30 Abs.1 EStG 1988 idf vor BBG 2011.

In Ansehung vorstehender Ausführungen stelle der auf die am 15.06.2016 getätigte Schlusszahlung entfallende Tilgungsmehrbetrag von EUR 68.400,54 - eine entweder im Jahr 2015 (Tauschfallvariante) oder 2016 (Abflussvariante) - zu berücksichtigende Werbungskostenpost gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar.

Wiederholend sei darauf hinzuweisen, dass in Anbetracht des Faktums, demgemäß die Aufnahme eines Darlehens in fremder Währung keine Anschaffung eines negativen Wirtschaftsgutes im Sinne des § 30 EStG 1988 aF darstelle, die Voraussetzungen für ein Spekulationsgeschäft schon dem Grunde nach nicht vorliegen, sondern in der Konvertierung vielmehr ein bloßer Umrechnungsvorgang zu erblicken sei.

Im Bereich der Ermittlung der außerbetrieblichen Einkünfte seien - wider gegenteiliger Ausführungen im Vorlagebericht - Wertänderungen des Vermögensstammes ob entsprechender Bestimmungen der Erfassung (§ 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988), respektive der zeitlichen Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 19 EStG 1988) weder als Einnahmen (§ 15 EStG 1988) noch als Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) zu erfassen.

Nach Auffassung des Bf. handle es sich bei den geltend gemachten Fremdwährungsverlusten nicht um bloße Wertänderungen des Vermögensstammes, sondern um tatsächlich gemäß § 16 EStG 1988 abgeflossene Ausgaben.

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen im Vorlagebericht, wonach unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.6.2009, 2004/13/0083 die Wechselkursverluste aus den Darlehensrückzahlungen der Jahre 2011 bis 2014 jedenfalls nicht als Spekulationseinkünfte betrachtet werden können, da lediglich eine Tilgung erfolgt sei bleibe die Frage unbeantwortet, aus welchen Gründen die in den Tilgungszahlungen enthaltenen, in Summe den Wert der Gegenleistung übersteigenden Mehrbeträge nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Ergänzend sei anzumerken, dass dem Erwägungsteil - der für die ertragsteuerlichen Behandlung von Konvertierungsverlusten im außerbetrieblichen Bereich - richtungsweisenden Entscheidung des UFS vom 29.4.2005, RV/1095-W/03 zu entnehmen sei, dass die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Kursverluste in Ermangelung eines im streitgegenständlichen Jahr erfolgten, jedoch gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 unabdingbaren Mittelabflusses eine Berücksichtigung derselben als Werbungskosten ausscheide.

Im streitgegenständlichen Verfahren sei dem Fehlen eines der Währungsumrechnung entsprechenden Mittelabflusses via Einreichung einer berichtigten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 Rechnung getragen worden.

Das Vorbringen der belangten Behörde, wonach Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist nicht zu erfassen seien, sei in Anbetracht der in Richtung eines zweifelfreien Anfallens der Tilgungsmehrbeträge im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzielenden Erkenntnisse des BFH vom 23.11.2010, VIII R 85/07 und des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026, als überholt anzusehen.

Unter nochmaliger Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 erweise sich auch die "ablehnende" Haltung der belangten Behörde gegenüber dem Antrag des Bf. auf Verteilung der Tilgungsmehrbeträge in Höhe von Euro 68.400,54 gemäß § 28 Abs. 2 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988 auf den Zeitraum von 15 Jahren als unbegründet.

Abschließend gab der Bf. bekannt, dass alle bisherigen im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Anträge in vollem Umfang aufrecht bleiben, respektive die Stellung weiterer Anträge ausdrücklich vorbehalten werde.

5. Replik der belangten Behörde vom 15.6.2018 zu den mit 23.5.2018 datierten Ausführungen des Bf.

Mit Schriftsatz vom 15.06.2018 gab das Finanzamt zu dem seitens des BFG übermittelten, mit 23.5.2018 datierten Schriftsatz des Bf. nachstehende Stellungnahme ab:

5. 1. Ad Vorwurf der Missachtung der Erkenntnisse des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 sowie des BFH 30.11.2010, VIII R 58/07

Einleitend sei festzuhalten, dass sich das an oberer Stelle angeführte Erkenntnis des VwGH auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei, da sich das höchstgerichtliche Verfahren auf betriebliche Einkünfte bezogen habe.

Der Auffassung des Bf. wonach ein grundlegender Wandel im Zusammenhang mit Fremdwährungsverlusten im außerbetrieblichen Bereich stattgefunden habe, könne seitens der belangten Behörde in Anbetracht der die im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Nichtanerkennung nämlicher Verluste als Werbungskosten aussprechenden jüngeren Judikatur des BFG vom 05.03.2018; RV/7104382/2010, sowie vom 7.2.2018, RV/7105808/2015 gerade nicht gefolgt werden. Ergänzend sei anzumerken, dass das BFG in den Entscheidungsgründen des Erkenntnisses vom 7.2. 2018, RV/7105808/2015 ausgeführt, dass bei Rückzahlung des Kredits der Mehraufwand an ausländischer Währung zwar eine Vermögensminderung darstelle, dessen ungeachtet nämlicher Mehraufwand - als nicht durch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlasst -, in der privaten Vermögenssphäre angesiedelt liege. Wenn im Erkenntnis des VwGH davon die Rede sei, dass Fremdwährungsverbindlichkeiten nicht als Wirtschaftsgüter zu erachten seien, respektive deren Konvertierung nicht den Tatbestand des § 27 Abs. 3 EStG 1988 erfüllen, sei festzuhalten,

dass seitens der belangten Behörde eine Zurechnung von Fremdwährungsverbindlichkeiten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen überhaupt nicht behauptet worden sei.

5.2. Ad BFH vom 30.11.2010, VII R 58/07

Nach Ansicht der belangten Behörde sei diesem Erkenntnis zu entnehmen, dass Fremdwährungsverbindlichkeiten nicht als Kapitalvermögen zu qualifizieren, sondern allenfalls als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen beachtlich sein können.

Der BFH sei zur Conclusio gelangt, dass Fremdwährungsverluste durch das steuerlich unbeachtliche Ausnutzen von Wertveränderungen in der nicht steuerbaren Privatsphäre veranlasst seien und ergo dessen weder als Einkünfte aus Kapitalvermögen, noch als solche aus privaten Veräußerungsgeschäften bzw. als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen seien.

Aus vorgesagtem sei die seitens des Bf. monierte Ignorierung der zu seinen Gunsten in der einschlägigen und maßgeblichen Rechtsprechung erfolgten Fortentwicklung für das Finanzamt nicht erkennbar.

5.3. Ad verfassungswidrige Anwendung des § 16 Abs. 1 EStG 1988

In diesem Punkt sei den seitens des Bf. gehegten verfassungsrechtlichen Bedenken entgegenzuhalten, dass sich der VfGH im Erkenntnis vom 29.11.2014 mit Fremdwährungsverlusten im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte beschäftigt habe, wobei das Höchstgericht, diese im Gegensatz zu Schuldzinsen - als nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken stehend - und demzufolge nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 TS 2 EStG 1988 umfasst erachtet habe. Zu beachten sei, dass der VfGH die Conclusio der mangelnden Werbungskosteneigenschaft der Fremdwährungsverluste mittels Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 28.10.2009, 2008/15/0051 sowie die Berufungsentscheidung des UFS vom 26.8.2005, RV/078-S/05 begründet habe.

Nach Auffassung des Finanzamtes übertrage der VfGH - ohne Dartun eines Grundes für eine verfassungswidrige Auslegung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 - die zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vertretene Ansicht der mangelnden Werbungskosteneigenschaft von Fremdwährungsverlusten auf jene der privaten Grundstücksveräußerungen.

6. Replik des Bf. vom 11.7.2018 zu den Ausführungen der belangten Behörde vom 15.06.2018

Mit Schriftsatz vom 11.7.2018 replizierte der Bf. zu den Ausführungen der belangten Behörde vom 15.06.2018 wie folgt:

6.1. Ad VfGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026

Der in Richtung der Nichtanwendbarkeit obigen Erkenntnisses auf den gegenständlichen Fall tritt der Bf. mit dem Argument, dass ob der Diktion des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Fremdwährungsverluste unter den Punkt der Schuldzinsen zu subsumieren seien und demzufolge ein Gegensatz zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten gerade nicht vorliege, entgegen.

Mit obigem Erkenntnis sei via Subsumtion der Fremdwährungsverluste in die Unterart der Schuldzinsen ein grundlegender Wandel in der Rechtsprechung erfolgt, wobei anzumerken sei, dass sich die Gültigkeit vorgenannter Beurteilung nicht nur auf die Überschussermittlung betrieblicher Einkünfte beschränke, sondern vielmehr auch im Bereich der außerbetrieblichen, sprich insbesondere bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Platz zu greifen habe.

Nach dem Dafürhalten des Bf. ändere auch die seitens der belangten Behörde erfolgte Zitierung abschlägiger, - an unterer Stelle noch näher zu beleuchtender BFG-Erkenntnisse - nichts am Faktum des eingetretenen Wandels in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

6.2. Ad BFG vom 5.3.2018, RV/7103482/2010

Zu diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes sei anzumerken, dass die Abweisung der Beschwerde samt und sonders mit Rechtssätzen aus den 1990- Jahren und - sohin ohne Berücksichtigung des Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 - begründet worden sei und demzufolge als "überholt" zu erachten sei

6.3. Ad BFG vom 7.2.2018, RV/7105808/2015

Nach Auffassung des Bf. sei obiges Erkenntnis insoweit nicht als aktuell zu bezeichnen, da in Anlehnung an VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 der Veranlassungszusammenhang nicht erst anlässlich der Tilgung zur Beurteilung anstehe, sondern vielmehr dieser vor oder bei Kreditaufnahme festzustellen sei und des Weiteren auch das mit der Aufnahme eines Darlehens in Fremdwährung einhergehende Kursrisiko in letztgenanntem Zeitpunkt verwirkt worden sei.

Im Übrigen sei dem Bf. das beharrliche Festhalten der belangten Behörde- wider obzittierter Höchstgerichtsentscheid - an als überholt zu qualifizierenden Rechtssätzen schon per se unverständlich.

Nach dem Dafürhalten des Bf. sei mit dem vorrangig zu klärendem Faktum der bindenden Zuordnung der Fremdwährungsverbindlichkeit zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend dem gegebenen - auch seitens der belangten Behörde nicht in Abrede gestellten - Veranlassungszusammenhang automatisch der Werbungskostencharakter der Tilgungsmehrbeträge gleich jenem der reinen Schuldzinsen mitentschieden.

6.4. Ad BFH vom 30.11.2010, VIII R 58/07

In diesem Punkt führte der Bf. aus, dass die Kernaussage obigen Erkenntnisses die rechtswidrige Erfassung von Kursverlusten unter die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften beinhaltet habe, wobei dieser Umstand die Aufhebung des Urteils und dessen Rückverweisung an das FG bewirkt habe.

Darüber hinaus habe die nunmehrige Rechtsprechung ihren Ausgangspunkt bereits mit dem BFH-Urteil vom 15.11.1990, IV R 103/89 genommen, in welchem judiziert worden sei, dass es bei gegebenem Veranlassungszusammenhang Kursverluste als Entgelte für die zeitweilige Nutzung überlassener Fremdmittel zu qualifizieren und ergo dessen Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei jener Einkunftsart zu erfassen seien, der die zugrundeliegende Schuld zuzuordnen sei.

Zu beachten sei auch, dass die belangte Behörde im Zeitraum von 1998 bis zur Erlassung der angefochtenen Bescheide den maßgeblichen Veranlassungszusammenhang der Fremdwährungsverbindlichkeit zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung selbst nicht in Abrede gestellt habe, sprich mit anderen Worten eine Zuordnung zur nicht steuerbaren Vermögenssphäre überhaupt nicht zur Debatte gestanden sei.

6.5. Ad verfassungsrechtliche Bedenken

Nach dem Dafürhalten des Bf. gehe die Bezugnahme des Finanzamtes auf das Erkenntnis des VfGH vom 29.11.2014, G 137/2014 ins Leere, da dem eine Gleichsetzung der Fremdwährungsverluste und der Kreditzinsen aussprechende Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017 derogierende Wirkung gegenüber ersterem beizumessen sei.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Trennlinie zwischen nichtabzugsfähigen, respektive als Werbungskosten abzugsfähigen Fremdwährungsverlusten danach auszurichten sei, ob die unter Heranziehung der ihnen zugrundeliegenden Fremdmittel angeschafften Wirtschaftsgüter dem ertragsteuerlich relevanten Vermögen (z. B. dem bei außerbetrieblichen V+V - Einkünften genutzten privaten Grundvermögen) oder dem steuerlich nicht relevanten Vermögen der Privatsphäre des Steuerpflichtigen (z.B. dessen selbst genutzte Eigentumswohnung) zuzuordnen seien.

7. Übermittlung der Replik vom 11.7.2018 an die belangte Behörde

Mit Schriftsatz des BFG vom 17.7.2018 wurde die unter Punkt 6 dargestellte Replik des Bf. vom 11.7.2018 der belangten Behörde übermittelt, wobei letztere von der Erstellung einer Gegenäußerung Abstand nahm.

8. Ergänzungsschriftsatz des Bf. vom 1.8.2018

In oben angeführtem Schriftsatz gab der Bf. bekannt, dass sich Univ. Prof. Dr. Beiser in Heft 7/2018 des Rechts der Wirtschaft mit dem Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026, auseinandergesetzt habe und hierbei zum Schluss gelangt sei, dass Kursverluste ertragsteuerlich ebenso wie Schuldzinsen den Kosten/Erträgen der Fremdfinanzierung zuzuordnen seien, und daher - wie im Fall des Bf. das Mietobjekt betreffend - im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Abschließend wies der Bf. darauf hin, dass bereits das - zum EStG 1953 ergangene dessen ungeachtet jedoch Aufnahme in die Rz 4701 der EStR 2000 gefundene - Erkenntnis des VwGH vom 20.3.1964, Zl. 2141/62, einer, nach Art der Gewinnermittlung vorgenommenen Differenzierung zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten eine Absage erteilt habe.

9. Ergänzungsschriftsatz des Bf. vom 29.1.2020

In einem weiteren Ergänzungsschriftsatz wies der Bf.- unter Vorlage eines Auszuges aus „Steuern ein systematischer Grundriss (17. überarbeitete Auflage Stand Juli 2019)“ in welchem der Autor vorgenannten Werks Herr Prof. Dr. Reinhold Beiser zum Schluss gelangt sei, dass eine unterschiedliche Behandlung von Konvertierungsverlusten im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich in eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und des im Unionsrecht verankerten Diskriminierungsverbotes mündet-, darauf hin, sein bisher erstattetes Vorbringen, respektive den Antrag auf Berücksichtigung der Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufrecht zu halten.

10. Ergänzungsschriftsatz des Bf. vom 18.1.2021

In einem weiteren, dem BFG am 18.1.2021 übermittelten Ergänzungsschriftsatz wies der Bf.- unter Vorlage eines Auszuges aus „Steuern ein systematischer Grundriss (18. überarbeitete Auflage Stand Juli 2020)“ in welchem der Autor vorgenannten Werks Herr Prof. Dr. Reinhold Beiser zum Schluss gelangt sei, dass eine unterschiedliche Behandlung von Konvertierungsverlusten im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich in eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und des im Unionsrecht verankerten Diskriminierungsverbotes mündet-, neuerlich darauf hin, sein bisher erstattetes Vorbringen, respektive den Antrag auf Berücksichtigung der Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufrecht zu halten.

Darüber hinaus rege der Bf. an, angesichts der Tatsache, dass den Streitjahren 2011 und 2012 einzig und allein der Punkt der „Abzugsfähigkeit der Fremdwährungsverluste als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ immanent sei, gleichsam in einem ersten Schritt im Rahmen einer noch abzuhaltenden mündlichen Verhandlung diesem Thema zuzuwenden und ob unstrittiger Präjudizwirkung der ertragsteuerlichen Beurteilung der Konvertierungsverluste die Verfahren betreffend die gegen

die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2013 bis 2015 erhobenen Beschwerden gemäß der Bestimmung des § 271 BAO auszusetzen, mit der Maßgabe, dass sich der Bf. ergänzende Ausführungen zu den, diesen Verfahren zugrunde liegenden Streitpunkten, wie vor allem der Behandlung der Immobilienertragsteuer ausdrücklich vorbehalte.

Was nun das seitens des Richters übermittelten Erkenntnisse des BFG anlange, so sei der Bf. nach einer, Absatz für Absatz erfolgten Analyse der dg. Entscheidungsgründe zur Überzeugung gelangt, dass letztere schon durch die bisherigen Eingaben lückenlos widerlegt worden seien.

Zwecks Übersichtlichkeit habe der Bf. das beiliegende Tableau erstellt, wobei anzumerken sei, dass betreffend die beiden erstangeführten Erkenntnisse des BFG vom 3.1.2019, RV/7105784/2018 sowie vom 4.12.2017, RV/7104721/2017 ob wortident formulierter Erwägungen nur die erstgenannte Entscheidung behandelt worden sei.

Die Anlage zum Tableau liste 7 schriftliche, zum Thema „Fremdwährungsverluste“ erstattete Äußerungen des Bf. auf, wobei auf nämliche in der rechten Spalte des Tableaus Bezug genommen werde.

Vorauszuschicken sei, dass der Übersicht klar zu entnehmen sei, dass der auf den Gesamtbetrag von **127.784,40 Euro** lautende Verlust im Teilbetrag von **22.283,18 Euro** auf den Bereich der in den Jahren 1998 bis 2006 entfalteten Tätigkeit der ***5*** entfallen sei, im Teilbetrag von **105.510,22 Euro** jedoch in der die Jahre 2007 bis 2016 umfassenden Vermietungstätigkeit des Bf. angesiedelt gelegen sei.

In Ansehung vorerwähnter Fakten sollte sich nach dem Dafürhalten des Bf. der Veranlassungszusammenhang der Fremdwährungsschuld mit der Vermietungstätigkeit gar nicht mehr stellen, sondern dieser bereist im Zeitraum der im Jahre 1998 erfolgten Kreditaufnahme mit Wirkung für alle Folgezeiträume bis zur endgültigen Tilgung rechtskräftig (vor)entschieden sein.

Aus dem der Übersicht zugrunde gelegtem in Folge der Anlastung kursabhängiger WS- Beträge erfolgtem, sich zeitlaufabhängig im ertragsteuerlich unbeachtlichen Vermögensbereich ereignenden jährlichen Schuldenabbau, zeige sich davon deutlich unterschieden der, zwar keine Vermögensänderung bewirkende, unzweifelhaft, jedoch einen Mittelabfluss im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG 1988 darstellende, - hinsichtlich des darin enthaltenen Tilgungsmehrbetrag den Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnende - Zahlungsvorgang.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die zitierten BFG Erkenntnisse summa summarum nicht gegen die Rechtsposition des Bf. sprechen, sondern – unter Verweis auf die Beilage - im Gegenteil dazu diese stützen.

Zu dem vom BFG in der Korrespondenz im Juni 2020 zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0114 sei auszuführen, dass diese auf

das (Vor)Erkenntnis vom 26.1.2017, Ro 2015/15/0011 Bezug nehme, welches vom Sachverhalt her die Anerkennung, respektive Versagung im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend gemachter Optionsprämie behandelt. Hierbei gehe aus der Rz 19 nämlich Erkenntnis hervor, dass das Höchstgericht den unmittelbaren Zusammenhang des diesbezüglichen Sicherungsgeschäftes mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abrede stellt, weil dieses erst zu einem Zeitpunkt abgeschlossen worden sei, in dem schon die Konvertierung weiterer Teile der aushaftenden Fremdwährungskredite gedroht habe.

Letztendlich sei – so die Rz 20 und 21 – die höchstgerichtliche Aufhebung des Erkenntnisses des BFG auf Grund der Unterlassung von in Richtung einer Anerkennung der Optionsprämien als Werbungskosten abzielender Ermittlungen erfolgt.

Angesichts der Tatsache, dass Kreditvertrag des Bf. nachweislich im Jahr 1998 und nicht zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen worden sei, sei obzitiertes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes im vorliegenden Streitfall überhaupt nicht einschlägig, wobei ergänzend zu betonen sei, dass auch die belangte Behörde zwischenzeitig von ihrer ursprünglichen in Richtung des Vorliegens eines Spekulationsgeschäftes, bzw. negativer Einkünfte aus Kapitalvermögen abzielenden Rechtsansicht abgerückt sei (sic die Ausführungen Vorlagebericht vom 12.2.2018, *„die Wechselkursverluste aus den Darlehensrückzahlungen der Jahre 2011 bis 2014 können daher jedenfalls nicht als Spekulationsgeschäfte betrachtet werden, da lediglich eine Tilgung erfolgte“*).

Dem oben Erkenntnis vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0114 immanenten Rechtssatz, wonach die Finanzierung des Ankaufs einer Liegenschaft via Aufnahme einer Verbindlichkeit in Fremdwährung durch Änderung des Wechselkurses nicht in eine Änderung der Anschaffungskosten münde, sei zwar grundsätzlich zuzustimmen, jedoch anzumerken, dass dieser jedoch für die Abzugsfähigkeit von Kursdifferenzen bei fremdfinanzierten Anschaffungen von V + V Objekten ohne Belang bleibe. Ebenso sei sowohl der – in einem weiteren Rechtssatz zum Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten - Definition des Terminus Werbungskosten, als auch der Betonung deren wirtschaftlichen Zusammenhangs zu der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit beizupflichten, jedoch darauf zu verweisen, dass der wirtschaftliche Zusammenhang bei fremdwährungsfinanzierter Anschaffung von V+V Objekten seitens der Abgabenbehörde zumeist zu Unrecht in Abrede gestellt werde. Der Aussage, dass im Falle der Aufnahme eines Fremdwährungsdarlehens aus betrieblichen Gründen positiven, bzw. negativen Kursschwankungen ertragssteuerlich im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu begegnen sei, sei zuzustimmen, während die Aussage wonach aus der Konvertierung aus außerbetrieblichen Gründen – wie etwa zur Finanzierung eines der Vermietung dienenden Gebäudes – aufgenommenen Fremdwährungsdarlehen herrührende Verbindlichkeiten als Spekulationseinkünfte zu behandeln seien ins Leere gehe, da alle außerbetrieblichen Kreditaufnahme nicht undifferenziert in einen Topf zu werfen seien.

sondern vielmehr vorweg eine Differenzierung in ertragsteuerlich relevante, und ergo dessen den Ansatz von Werbungskosten hervorrufoende Bereiche (wie V+V Einkünfte, Spekulationsgeschäfte private Grundstücksveräußerungen) sowie für deren Ansatz nicht relevante Bereiche (wie Liebhaberei) vorzunehmen sei. Ergänzend sei in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in der Rz 4873 der EStR 2000 zu verweisen, welche die Notwendigkeit, respektive Vornahme einer Differenzierung im Sinne vorstehender Ausführungen vorsehe, ungeachtet dessen sich die belangte Behörde im gegenständlichen Fall über nämliche Verwaltungsanweisung gänzlich hinwegsetze.

Anzumerken sei, dass der Rechtsatz betreffend die steuerliche Behandlung von Spekulationsgeschäften für das vorliegende Verfahren nicht von Relevanz sei.

Die Aussage des nächsten - den vermeintlich fehlenden Zusammenhang zwischen Kursverlusten aus Fremdwährungsschulden und den Einkünften aus den Anschaffungen von Wirtschaftsgütern behandelnden Rechtsatzes - habe der Bf. bereits via Eingabe vom 31.10.2017 in ausreichendem Maße widerlegt.

In nämlicher Weise gehe der Verweis des Verwaltungsgerichtshofes auf das die Norm des § 20 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 idf. des 1. StabG 2012 behandelnde Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 29.11.2014, G 137/2014 ins Leere, da die diesbezüglichen auf der Bestimmung des § 30 a Abs. 1 EStG 1988 fußenden Einkünfte nicht auf die, bei den – für den Bf. relevanten - Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie in der Folge bei jenen aus Vermietung und Verpachtung angesiedelten Kursdifferenzen Anwendung zu finden haben.

Der Verweis des VfGH auf die in der Rechtsprechung des VwGH vertretenen Auffassung, wonach Kursverluste kein Entgelt für die Nutzung oder die Beschaffung des Kapitals darstellen, sondern der Tilgung des Fremdkapitals dienen, halte via Normierung des § 16 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sowie dem Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 – nunmehr keiner Prüfung stand.

Ebenso sei der undifferenzierten Aussage, der gemäß aus der Außerbetrieblichkeit einer Schuldaufnahme eine zwingende Zuordnung von Konvertierungsverlusten zu den Spekulationseinkünften nicht zu folgen habe, eine Absage zu erteilen, da es sich bei diesen Ausgaben sehr wohl um Werbungskosten anderer ertragsteuerlich relevanter Einkünfte handeln könne.

Zu betonen sei, dass der im Rechtsatz zum Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 zum Ausdruck gebrachte Aussage der gemäß die Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten nicht zur (negativen) Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1998 führe, entgegenzuhalten sei, dass die Konvertierungsergebnisse nach Maßgabe ihres Abfließens (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) sachlich den

jeweiligen außerbetrieblichen Einkünften als Einnahmen, respektive als Werbungskosten zuzuordnen seien.

Wenn nun aber der wirtschaftliche Zusammenhang auf Grund des im Jahr 1998 geschlossenen Kreditvertrages mit den vom Bf. zu tragenden Aufwendungen mit der jeweiligen Einkunftsquelle (Gewerbebetrieb/Vermietung und Verpachtung) aktenkundig sei, so habe auch nämliche Konsequenz zwingend auf die auf demselben Rechtsverhältnis beruhenden Kursdifferenzen Platz zu greifen.

Unter nochmaligem Verweis auf die Ausführungen Dr. Beiser in „Steuern ein systematischer Grundriss (18. überarbeitete Auflage Stand Juli 2020)“ rege der Bf. abschließend an, das BFG möge die Frage, ob und inwieweit eine gesetzliche und/oder von der Rechtsprechung vorgenommene Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Verlusten aus Fremdwährungskrediten wie im vorliegenden Fall mit Unionsrecht, insbesondere mit der im AEUV festgelegten Freiheit des Kapitalverkehrs und/oder Dienstleistung- und Niederlassungsfreiheit vereinbar sei, gemäß Art. 267 AEUV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegen.

11. Übermittlung des unter Punkt 10 angeführten Ergänzungsschriftsatzes an die belangte Behörde

Mit Schriftsatz des BFG vom 25.1.2021 wurde der mit 18.1.2021 datierte Ergänzungsschriftsatz des Bf. der belangten Behörde zur Kenntnisnahme übermittelt, respektive es dieser anheimgestellt, innerhalb einer Frist von drei Wochen ab Zustellung eine Replik zu erstatten.

12. Schriftsatz der belangten Behörde vom 12.2.2021

In der Folge erstattete die belangte Behörde zu den mit 18.1.2021 datierten Ausführungen des Bf. v mittels Schriftsatz vom 12.2.2021 eine Replik nachstehenden Inhalts:

12.1. Ad Anregung auf Aussetzung gemäß 271 BAO

Im Schriftsatz vom 18. Januar 2021 regt der Beschwerdeführer an, die Beschwerden betreffend die Veranlagungsjahre 2013 bis 2015 gemäß § 271 BAO auszusetzen und zunächst nur über die Beschwerden betreffend die Veranlagungsjahre 2011 und 2012 zu entscheiden. Begründet wird diese Überlegung damit, es sei aus verwaltungsökonomischen Gründen zweckmäßig und sinnvoll zuerst nur über diese Beschwerden zu entscheiden, weil diese Beschwerden ausschließlich die Thematik „Fremdwährungskursverluste“ betreffen und es somit zu keiner Vermengung mit anderen Rechtsfragen (insbesondere Immo-ESt und Verlustvorträge) käme. Seitens der belangten Behörde bestehen keine Bedenken, zuerst über die Beschwerden betreffend die Veranlagungsjahre 2011 und 2012 zu entscheiden und die Beschwerden betreffend die Veranlagungsjahre 2013 bis 2015 gemäß § 271 BAO auszusetzen.

12.2. Anregung auf Vorabentscheidung an den EuGH

Im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Fremdwährungskursverlusten führt der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 18. Januar 2021 an, dass diesbezüglich erhebliche unionsrechtliche Bedenken bestehen und regt deshalb an, das BFG möge die Frage, ob und inwieweit eine gesetzliche und/oder von der Rechtsprechung vorgenommene Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Verlusten aus Fremdwährungskrediten mit Unionsrecht, insbesondere mit der im AEUV festgelegten Freiheit des Kapitalverkehrs und/oder Dienstleistungs- und

Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, gemäß Artikel 267 AEUV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen. Diesbezüglich darf auf die höchstgerichtliche Judikatur hingewiesen werden, nach der Kursverluste eben kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Fremdkapitals darstellen und so eine Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Artikel 63 AEUV nicht erkennbar sei. Die Höchstgerichte haben in diesen Verfahren auch keine Veranlassung gesehen, an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 267 AEUV zu richten. Nicht unerwähnt bleiben sollte, dass die Höchstgerichte zu dieser Thematik offenbar auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken haben. Als Beispiel dafür hat der VfGH die Behandlung der Beschwerde gegen BFG 4.12.2017, RV/7104721/2017, bei der ausschließlich strittig war, ob ein Konvertierungsverlust im Zusammenhang mit einem Schweizer Franken Kredit bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig ist, mit Beschluss abgelehnt.

12. Replik des Bf. vom 11.3.2021 zum Schriftsatz der belangten Behörde vom 12.2.2021

Mit Eingabe vom 11.3.2021 erstattete der Bf. zum mit 12.2.2021 datierten Schriftsatz der belangten Behörde eine Replik nachstehenden Inhalts: 1. Zur Kenntnis genommen wird, dass die belangte Behörde von der ihr eingeräumten Möglichkeit, zu meinem Schriftsatz vom 18.1.2021 zu replizieren, keinen Gebrauch macht und einfach nur pauschal auf die voll inhaltliche Aufrechterhaltung sämtlicher Ausführungen" der Behörde zu diesem Thema verweist. Die belangte Behörde hat meinen umfangreichen Ausführungen daher keine substantiierten Argumente entgegensetzen und geht auf diese erst gar nicht ein. Meiner Beschwerde wird daher Folge zu geben sein. Sofern die belangte Behörde ausführt, dass ihr Schriftstücke nicht vorliegen würden, ist sie darauf hinzuweisen, dass ich meine Eingaben dem BFG jeweils in 2-facher Ausfertigung vorgelegt habe und diese somit aktenkundig sind. Ob die Schriftstücke der belangten Behörde vom BFG in weiterer Folge zugestellt wurden, ist nicht bekannt und liegt auch nicht in meinem Einflussbereich. 2. Was die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 271 BAO betrifft, bestehen gegen diese Vorgangsweise auch seitens der belangten Behörde keine Bedenken, zunächst über die Beschwerden zu den Veranlagungsjahren 2011 und 2012 zu entscheiden. Das BFG wird daher höflich gebeten, in diesem Sinne vorzugehen. 3. Zur Replik hinsichtlich meiner Anregung auf ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH ist dem Vorbringen der belangten Behörde Folgendes zu entgegnen: Wie aus den mit meiner letzten Eingabe vom 15.1.2021 vorgelegten (überzeugenden) Überlegungen von Univ. -Prof Dr. Beiser (aaO) hervorgeht, kann eine systemkonsistente Einmalerfassung sämtlicher Kosten und

Kostenminderungen (insbesondere von Kursverlusten) aus Fremdwährungsfinanzierungen im Sinne des objektiven Nettoprinzip nur dann erreicht werden, wenn diese einheitlich als abzugsfähig berücksichtigt werden. Damit kann (verfassungskonform) auch eine sachlich nicht gerechtfertigte Einschränkung von Werbungskosten gemäß § 16 EStG und § 28 EStG vermieden werden, ebenso wie eine durch die Diskriminierung von Fremdwährungskrediten im Vergleich zu einer EURO Kreditfinanzierung einhergehende Verletzung der Grundfreiheiten des AEUV.

Die belange Behörde übersieht bei ihren Ausführungen, dass sich weder der VfGH noch der VfGH in den von der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 12.2.2021 zitierten Beschlüssen mit Fragen des Unionsrechts auseinandergesetzt und nur „Formalbeschlüsse“ bzw. Aufhebungsbeschlüsse gefasst haben. So hat der VfGH etwa in der von der belangten Behörde zitierten Entscheidung vom 29.11.2014, G137/2014 u.a. lediglich (und zu einem vom gegenständlichen Verfahren abweichenden Sachverhalt) ausgesprochen, dass die Anträge des BFG auf Aufhebung einer Bestimmung des EStG 1988 wegen mangelnder Präjudizialität zurückzuweisen sind. Inhaltliche Überlegungen zur Vereinbarkeit mit Unionsrecht haben dazu weder der VfGH noch der VwGH angestellt.

Die belange Behörde lässt überdies auch außer Betracht, dass alleine der EuGH dafür zuständig ist, über Auslegungsfragen des Unionsrechts, die hier zweifellos präjudiziell sind, zu entscheiden (sogenanntes „Auslegungsmonopol“ des EuGH in Bezug auf das Unionsrecht). Der EuGH hat beispielsweise in seinem Urteil vom 6.10.1982, Rs 283/81 – „C.L.L.F.L.T.“ ausgesprochen, dass Artikel 177 Absatz 3 des damals in Geltung stehenden EWG-Vertrages (nunmehr Artikel 267 AEUV) dahingehend auszulegen ist, dass ein Gericht, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit (ordentlichen) Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, seiner Vorlagepflicht nachkommen muss, wenn in einem schwebenden Verfahren eine Frage des Gemeinschaftsrechts gestellt wird, es sei denn, es hat festgestellt, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende gemeinschaftsrechtliche Bestimmung bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt. Ob ein solcher Fall gegeben ist, ist aber unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Gemeinschaftsrechts, der besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und der Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Gemeinschaft zu beurteilen (EuGH aaO). Umgelegt auf den zu beurteilenden Sachverhalt bedeutet dies, dass keine der drei Voraussetzungen für eine Nichtvorlage an den EuGH erfüllt ist. Gerade das Gegenteil ist der Fall, die diesbezügliche Argumentation der belangten Behörde ist daher nicht nachvollziehbar und geht ins Leere.

4. Dementsprechend halte ich meine bisherigen Anträge sowie auch die Anregung auf Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH durch das BFG zu den hier maßgeblichen Fragen im Zusammenhang mit Verlusten aus Fremdwährungskrediten und den präjudizieren unionsrechtlichen Fragen vollinhaltlich aufrecht.

13. Ergänzungsschriftsatz des Bf. vom 7.6.2021

Am 17.6.2021 langte beim BFG ein weiterer Ergänzungsschriftsatz des Bf. nachstehenden Inhalts ein:

1. Der Umstand, dass der Gegenstand der Verhandlung nun nur mehr die Jahre 2011 und 2012 betrifft, befreit das zu behandelnde Thema von allen Fragestellungen, die mit der erst im Jahr 2015 erfolgten Konvertierung der nach der Abschlagszahlung aus 2011 (EUR 100.000,00) und den planmäßigen monatlichen Tilgungszahlungen der Quartale 4/2011 bis 2/2015 verbliebenen CHF- Restschuld zusammenhängen könnten. Zur Beurteilung stehen daher nur mehr die als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 geltend gemachten Tilgungsmehrbeträge für 2011 in Höhe von EUR 15.054,35 und für 2012 von EUR 6.005,98 zur Diskussion. Die diesbezüglichen Zahlungsabflüsse als solche sind dem Grunde und der Höhe nach belegt und wurden auch von der Finanzverwaltung bisher nicht in Frage gestellt oder in irgendeiner Form bestritten.

2. Bei der Beurteilung der Werbungkosteneigenschaft geht es daher primär nur mehr um die Frage des Vorliegens des Veranlassungszusammenhangs der Aufnahme der CHF - Fremdwährungsschuld mit der Finanzierung der im Hause ***3***, vorgenommenen Sanierungs- und Ausbauarbeiten. Diese Frage ist aber nicht 13 Jahre nach der erfolgten Kreditaufnahme (diese datiert vom 25.5.1998) erst im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2011 und schon gar nicht erst weitere 10 Jahre später im anhängigen Beschwerdeverfahren im Jahr 2021 zu lösen, sondern war bereits im Zuge der Veranlagung des Jahres der Kreditaufnahme (1998) zu entscheiden.

Die gegenständliche Beurteilung des Finanzamtes hat seinerzeit auch tatsächlich stattgefunden: weder die Veranlagung der Jahre 1998 ff, noch die Betriebsprüfung der Jahre bis einschließlich 2006 (Steuer-Nummer ***6*** des Finanzamtes Waldviertel) haben auch nur die geringsten Zweifel an der Tatsache des ausschließlichen Nutzungszusammenhangs (Veranlassungszusammenhangs) der Kreditaufnahme mit den ertragsteuerlich relevanten Einkünften [1998 bis 2006: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG); 2007 bis 2010: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§28 EStG)] ergeben. Eine wie immer geartete, außerhalb der genannten Einkunftsarten gelegene, private Nutzung der Liegenschaft gab es während meiner Eigentümerschaft zu keinem Zeitpunkt.

Für eine Neuaufrollung der Frage des Nutzungszusammenhangs (Veranlassungszusammenhangs) der Kreditaufnahme mit den genannten Einkunftsquellen im Zuge der Veranlagungen der Jahre 2011 und 2012 gab und gibt es daher nicht den geringsten Anlass. Insoweit liegt mit den rechtskräftigen Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2010 im Sinne des Gebots der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung eine zu beachtende Präjudizierung aller nachfolgenden Veranlagungszeiträume (ab dem Jahr 2011) vor, zumal sich die maßgeblichen Verhältnisse seit der Kreditaufnahme im Jahr 1998 in keiner Weise geändert haben.

Dass das Finanzamt im Vorlagebericht vom 12.2.2018 ...- ohne zu meinem Vorbringen in der Rechtsmittelschrift vom 31.10.2017 in sachlicher Weise Stellung zu nehmen - einem Teil der Fremdfinanzierungskosten, nämlich den CHF-Kursverlusten, die Eigenschaft als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (V+V) abspricht und statt dessen versucht, das ihnen zugrundeliegende Schuldverhältnis und die mit ihm in Verbindung stehenden Kosten in einen Konnex mit fiktiven, in Wirklichkeit aber nicht existenten Kapitaleinkünften oder mit ebensolchen Spekulationseinkünften zu bringen, kann angesichts der Vollständigkeit und Schlüssigkeit der meinerseits ins Treffen geführten Argumente und Beweismittel nur als willkürlich qualifiziert werden.

Weder führt die Aufnahme eines Kredits in fremder Währung zu (eigenen) Einkünften aus Kapitalvermögen, noch bildet sie zusammen mit der/den späteren Tilgungszahlung(en) ein Spekulationsgeschäft im Sinne des EStG 1988. Es mangelt den jeweiligen Vorgängen nämlich an der für ein Spekulationsgeschäft erforderlichen Identität zwischen angeschafftem Wirtschaftsgut einerseits und veräußertem Wirtschaftsgut andererseits. Im Übrigen ist die Tilgungszahlung auch kein „Veräußerungsgeschäft“ im Sinne des § 30 EStG 1988 a.F. bzw. des § 31 EStG 1988 n.F., sondern sie bewirkt lediglich das Erlöschen der Kreditschuld. Da die Einkunftsarten als Kapitalvermögen“ und aa Spekulationsgeschäfte“ somit als denkunmöglich ausscheiden, bleiben aber nur mehr die schon bisher betroffen gewesenen Einkunftsarten Gewerbebetrieb (1998 bis 2006) bzw. Vermietung und Verpachtung (ab 2007) als Betrachtungsobjekte übrig.

Den Rechtsstandpunkt aller mir im Zuge des bisherigen Verfahrensverlaufs entgegengehaltenen VwGH-Erkenntnisse und BFG-Erkenntnisse habe ich argumentativ im Detail entkräftet, darüber hinaus bietet die verfügbare Rechtsprechung keine ableitbaren Entscheidungshilfen, da in ihr kein mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbares Tatsachensubstrat behandelt worden ist.

3. Sämtliche seitens der Kreditgeberin während der Laufzeit zur Vorschreibung gelangten Zinsen und sonstigen Finanzierungskosten beruhen auf dem Inhalt des zugrundeliegenden Kreditvertrags vom 25.5.1998 und wurden von mir jeweils bei Fälligkeit bezahlt.

Während die Anerkennung der reinen Schuldzinsen samt Bankspesen als Betriebsausgaben (1998 bis 2006) bzw. Werbungskosten (2007 bis 2016) seitens der Finanzverwaltung auf keinen Widerstand und keine Gegenargumente stieß, wurde von den in den Finanzierungskosten enthaltenen CHF-Schuld-Tilgungsmehrbeträgen (Kursverlusten) nur der den betrieblichen Nutzungszeitraum (1998 bis 2006) betreffende Teilbetrag in Höhe von EUR 22.283,18 als Betriebsausgabe berücksichtigt, während die den V+V Zeitraum (2007 bis 2016) betreffenden diesbezüglichen Ausgaben in Höhe von insgesamt EUR 105.501,22 - unbeschadet der einheitlichen (identen) Vertragsgrundlage - bisher seitens der Finanz die Anerkennung als Werbungskosten aus nicht nachvollziehbaren Gründen versagt blieb.

Eine sachliche Begründung oder Rechtfertigung für diese durch nichts gerechtfertigte doppelte Differenzierung habe ich von Seiten des Finanzamtes bisher nicht erhalten, sie besteht einerseits in der unterschiedlichen Behandlung der Kursdifferenzen je nach betroffenen Zeiträumen (1998 bis 2006 als Betriebsausgaben anerkannt, 2007 bis 2015 als Werbungskosten bestritten) und andererseits in der unterschiedlichen Würdigung der auf Grund des Kreditvertrags vom 25.5.1998 anfallenden Fremdfinanzierungskosten (Schuldzinsen und Spesen 1998 bis 2015: als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt, Kursdifferenzen 1998 bis 2006: als Betriebsausgaben anerkannt, 2011 bis 2015: Anerkennung als Werbungskosten versagt).

Die mir hierzu entgegengehaltene Rechtsprechung vermag die fehlende Rechtfertigung für diese unsachlichen Differenzierungen in der Behandlung von Ausgaben, die auf einem einheitlichen, in einem gegebenen Nutzungszusammenhang mit ertragsteuerlich beachtlichen Einkünften stehenden Vertragswerk beruhen, nicht zu ersetzen.

4. Da ich mit meinen Eingaben und meinem Vorbringen eindeutig, klar und schlüssig dargelegt habe, dass die frühere, in der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vertretene Rechtsauffassung, wonach den bei der Tilgung von Fremdwährungs-Schulden anfallenden Kursverlusten die Werbungkosteneigenschaft mangle, sich inzwischen längst als rechtsirrtümlich herausgestellt hat (vgl. unter anderem auch nochmals der Hinweis auf die Kommentare von Beiser zu den §§ 16 und 28 EStG 1988), ist nicht nachvollziehbar, wenn sich die Behörde auf eben diese Judikatur beruft. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf Artikel 87 Abs. 1 iVm Artikel 134 Abs. 7 B-VG, wonach Richter in Ausübung ihres richterlichen Amtes unabhängig sind.

Sollte das Finanzamt in der Folge - nach einer stattgebenden BFG-Entscheidung – sich tatsächlich zu einer Amtsbeschwerde entschließen, läge für das BFG darin naturgemäß kein Problem. Ich werde hingegen gegen ein allenfalls negatives Erkenntnis des BFG aufgrund der aus meiner Sicht klaren Rechtslage, die in jeder Hinsicht für mich spricht, jedenfalls den Gang zu den Höchstgerichten beschreiten müssen.

Nach der verfahrensleitenden Bestimmung des § 279 Abs. 1 BAO hat das BFG immer in der Sache selbst zu entscheiden und unterliegt bezüglich seiner Entscheidung keinerlei Einschränkung, auch nicht durch Abs. 3, der lediglich eine Bindung der Abgabenbehörde nicht aber des BFG - an BFG-Erkenntnisse zum Gegenstand hat. Hingegen erscheint eine Aufhebung des angefochtenen Bescheids nach § 278 Abs. 1 BAO und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde ausgeschlossen, da der zu beurteilende Sachverhalt keiner zusätzlichen sachverhaltsmäßigen Ermittlungsschritte bedarf.

5. Zwar mangelt es den Vorschriften der BAO über das BFG-Verfahren einer dem § 19 Abs. 4 VfGG entsprechenden Bestimmung, wonach unter den dort genannten Voraussetzungen von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden kann, sofern diese „keine weitere Klärung

der Rechtssache erwarten lässt". Die Motive/Absicht des Gesetzgebers, die für die Schaffung der Verwaltungsgerichte maßgeblich waren, nämlich die normative Zielsetzung der Verfahrensbeschleunigung bzw. die Berücksichtigung einer angemessenen Verfahrensdauer " (VwGH 26.06.2014, Ro 2014/03/0063, Seiten 11 und 12), sprechen allerdings aus meiner Sicht für eine analoge Anwendung von § 19 Abs. 4 VfGG auch im Beschwerdeverfahren vor dem BFG. Dies umso mehr auch angesichts der langen Dauer, die das anhängige Verfahren bereits in Anspruch nimmt (in der Beschwerdesache 2011 und 2012 datiert der Vorlagebericht des Finanzamts 9/18/19 Klosterneuburg vom 12.02.2018).

6. Schließlich wäre auch die offene Frage der Diskriminierung von Fremdwährungs-Krediten auf Grund der Nichtanerkennung von anfallenden Kursverlusten als Werbungskosten bei außerbetrieblichen Einkünften mit einer meinen Beschwerden stattgebenden Entscheidung des BFG ebenfalls vom Tisch, andernfalls würde sich die endgültige Entscheidung der Sache weiter verzögern. Auch dieser Gesichtspunkt spricht für eine Erledigung meiner Beschwerde im oben angeführten Sinn. Ich beantrage daher wie bisher und halte meine Beweisanträge und mein Vorbringen ebenfalls zur Gänze aufrecht.

14. Übermittlung des Ergänzungsschriftsatzes vom 7.6.2021

Das Verwaltungsgericht hat am 8.6.2021 den unter Punkt 13 angeführte Schriftsatz der belangten Behörde zur Kenntnisnahme übermittelt, respektive dieser – unter Einräumung einer dreiwöchigen Frist – die Erstattung einer Replik anheimgestellt.

15. Erörterungsgespräch vom 22.9.2022

Im Zuge eines am BFG geführten, auf den §§ 115 Abs. 1, 115 Abs. 2 iVm § 269 Abs. 1 Satz 1 BAO basierenden Erörterungsgesprächs vom 22.9.2022 führte der Bf. aus, dass der Kredit im Jahre 1998 in Schweizer Franken (CHF) zwecks Sanierung eines in ***3***, domizilierten in seinem Sonderbetriebsvermögen befindlichen Gebäudes aufgenommen worden sei, wobei Endfälligkeit vereinbart worden sei.

Im Zeitpunkt der die Jahre 1998 bis 2006 umfassenden betrieblichen Nutzung hätten keine Tilgungszahlungen stattgefunden. Der Betrieb sei im Jahre 2006 stillgelegt worden und habe der Bf. zum Stichtag 31.12.2006 das Gebäude samt den auf diesen lastenden Verbindlichkeiten in sein Privatvermögen übernommen. Der Bf. betonte, dass in der Zeit der betrieblichen Nutzung den Währungsschwankungen mittels Aufwertungen begegnet worden sei und im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ein Tilgungsmehrbetrag von rund 22.000,00 € bilanziert worden sei. Die vorbeschriebene Aufwertung sei auch Gegenstand eines Betriebsprüfungsverfahrens gewesen und sei diese seitens der Abgabenbehörde auch rechtskräftig anerkannt und insoweit der Veranlassungszusammenhang der Kreditaufnahme mit der Einkunftserzielung bestätigt worden.

Im Anschluss an die Entnahme des Gebäudes in das Privatvermögen seien im Zeitraum 2007 bis 2018 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden, wobei - bezogen auf den Kredit - die Jahre 2007 bis 2010 als tilgungsfreier Zeitraum zu qualifizieren seien und erst im Jahre 2011 einerseits eine Abschlagszahlung von **100.000,00 CHF** erfolgt und darüber hinaus mit der kreditierenden Bank Vierteljahrestilgungsbeträge von **9.375,00 CHF** vereinbart worden seien. Letztendlich habe am **2.7.2015 eine Konvertierung in Euro** stattgefunden, respektive sei der Kredit am 15.6.2016 durch eine Schlusszahlung ausgeglichen worden. Was die genauen Details anbelange, werde auf die bereits vorgelegten Vertragsunterlagen sowie die Beilage/2 des Ergänzungsschriftsatzes vom 15.1.2021 verwiesen.

Abschließend möchte der Bf. betonen, dass die Konvertierung nicht als Novation des Kredites zu qualifizieren sei, sondern - wie aus den bereits vorgelegten Urkunden ersichtlich - nur eine Änderung in den Tilgungsmodalitäten stattgefunden habe.

Zum Rechtlichen führt der Bf. aus, dass die Tilgungsmehrbeträge auf der gleichen Vertragsgrundlage wie die Schuldzinsen basieren und demzufolge deren ertragsrechtliches Schicksal zu teilen haben, sprich mit anderen Worten ausgedrückt, als Werbungskosten anzuerkennen seien. Diese Ansicht liege auch darin begründet, dass in der Anerkennung der Zinsen samt der die Tilgungsmehrbeträge betreffenden Aufwertungen „im betrieblichen Bereich“ ein Präjudiz für die Behandlung im außerbetrieblichen Bereich zu erblicken ist. Im Übrigen liege auch eine Durchbrechung des Veranlassungszusammenhanges nicht vor, da der Kredit in unveränderter Art und Weise den betrieblichen und nichtbetrieblichen Bereich umfasse. Mit anderen Worten ausgedrückt, habe der Kredit stets und ausschließlich dem Wirtschaftsgut „Gebäude ***7***“ gedient.

Der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. verwies in diesem Zusammenhang insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Zl. Ro 2016/15/0026, das ebenfalls klar gegen eine solche Durchbrechung des Veranlassungszusammenhanges spreche. Ein Nähertreten der Rechtsauffassung des Bf. wäre auch im Sinne einer verfassungsrechtskonformen Interpretation geboten, widrigenfalls es zu unsachlichen Ergebnissen käme. Ergänzend sei anzumerken, dass aus den Randzahlen 1 sowie 19 des Erkenntnisses vom 18.12.2017, Zl. Ro 2016/15/0026 klar ersichtlich sei, dass das Höchstgericht Tilgungsmehrbeträge als unter dem Begriff der Schuldzinsen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallend zu verstehen seien. Ergo dessen stellen im Falle des Bf. die Tilgungsmehrbeträge Werbungskosten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung dar.

Nach Auffassung des Bf. seien die Tilgungsmehrbeträge als Wertsicherung zu qualifizieren und resultiere schon aus dieser Funktion die Werbungkosteneigenschaft. Es sei des Weiteren zwischen einer Konvertierung und der Verausgabung von Tilgungsmehrbeträgen zu differenzieren, wobei im Bereich der Überschussrechnung nur letztere ertragssteuerliche Wirksamkeit zeitigen. Vor genannter Wirksamkeit sei hierbei durch Werbungskostenabzug zu

begegnen. Der früheren - nunmehr durch oben genanntes VwGH-Erkenntnis überholten - Rechtsprechung sei zum Teil eine unsaubere Trennung der beiden Begrifflichkeiten zugrunde gelegen.

15. Übermittlung der Niederschrift vom 22.9.2022

Das Verwaltungsgericht hat am 22.9.2022 die unter Punkt 14 angeführte Niederschrift der belangten Behörde zur Kenntnisnahme übermittelt, respektive dieser – unter Einräumung einer dreiwöchigen Frist – die Erstattung einer Replik anheimgestellt.

16. Stellungnahme des FA Österreich vom 24.10.2022 zur Niederschrift über den Verlauf der Erörterung des Sachverhalts gemäß §§ 115 Abs. 1, 115 Abs. 2 iVm § 269 Abs. 1 Satz 1 BAO vom 22.9.2022

Am 24.10.2022 replizierte die belangte Behörde auf die unter Punkt 14. dargestellte Niederschrift wie folgt:

Die Niederschrift über den Verlauf der Erörterung des Sachverhalts vom 22.9.2022 wurde der belangten Behörde durch das Bundesfinanzgericht zwecks Wahrung des Parteiengehörs am 22.9.2022 zur Kenntnisnahme übermittelt. Es wurde der belangten Behörde freigestellt, innerhalb einer Frist von 3 Wochen ab Erhalt des Schriftstückes, welche mit E-Mail vom 26.9.2022 auf 5 Wochen erstreckt wurde, eine Replik zu erstatten.

Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen wird daher zur Niederschrift über den Verlauf der Erörterung des Sachverhalts vom 22.9.2022 wie folgt Stellung genommen:

Aus dem vom Bf. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 ist nach Ansicht der belangten Behörde nicht ersichtlich, dass das Höchstgericht Tilgungsmehrbeträge als unter den Begriff der Schuldzinsen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallend versteht. In der vom Bf. erwähnten Randzahl 1 wird lediglich die Feststellung der Außenprüfung wiedergegeben, in der Randzahl 19, dass Schuldzinsen je nach Lage des Falles entweder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen. Es wird jedoch nicht festgestellt, dass Tilgungsmehrbeträge unter den Begriff der Schuldzinsen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und somit unter den Werbungskostenbegriff fallen. Vielmehr wird in dem o.a. VwGH-Erkenntnis festgestellt, dass es sich bei Fremdwährungsverbindlichkeiten um kein Wirtschaftsgut handelt, dessen Erträge Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 begründen und ihre Konvertierung daher nicht den Tatbestand des § 27 Abs. 3 EStG 1988 erfüllt.

Abgesehen davon unterscheidet sich der Sachverhalt des o.a. Erkenntnisses wesentlich vom streitgegenständlichen Sachverhalt. Wie von der belangten Behörde bereits mehrmals vorgebracht, liegt dem Erkenntnis der Fall zugrunde, dass ein Fremdwährungskredit für betriebliche Einkünfte (in diesem Fall Einkünfte aus selbständiger Arbeit) aufgenommen

wurde. Diesbezüglich ist auf das VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0114 zu verweisen, in dem der VwGH klar ausgesprochen hat, dass bei Fremdwährungsdarlehen, die aus betrieblichen Gründen aufgenommen werden und es in der Folge zu einer Änderung des Wechselkursverhältnisses kommt, sowohl das positive als auch das negative Ergebnis aus der Konvertierung im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu berücksichtigen ist. Werden Fremdwährungsdarlehen hingegen aus außerbetrieblichen Gründen aufgenommen - etwa im Zusammenhang mit der Finanzierung von Gebäuden, die sodann der Vermietung dienen - so sind die aus der Konvertierung der Verbindlichkeit resultierenden Einkünfte (gegebenenfalls) als Spekulationseinkünfte zu behandeln. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis auch keinen Anlass gesehen, von der Rechtsprechung des VwGH vom 26.1.2017, Ro 2015/15/0011 abzugehen, in dem dieser ausgesprochen hat, dass Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, der für die Anschaffung einer der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Liegenschaft aufgenommen wurde, nicht in (unmittelbaren) Zusammenhang mit diesen Einkünften stehen und somit nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Der Bf. hat die Liegenschaft zwar für seine betriebliche Tätigkeit angeschafft, durch die Betriebsaufgabe und anschließende Übernahme in das Privatvermögen wurde der Veranlassungszusammenhang jedoch unterbrochen. Diesbezüglich hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.2.2004, 99/14/0250 bereits ausgeführt, dass wenn ein fremdfinanziertes Gebäude durch Entnahme oder im Zuge der Betriebsaufgabe aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, die Finanzierungsverbindlichkeit sein Schicksal teilt.

Vermietet der Steuerpflichtige dieses aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Gebäude im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so sind die auf die Finanzierungsverbindlichkeit entfallenden Zinsen Werbungskosten im Rahmen der Vermietung und Verpachtung (vgl. VwGH 30.9.1999, 99/15/0106).

Laut Niederschrift hat der Bf. zum Stichtag 31.12.2006 das Gebäude samt auf diesen lastenden Verbindlichkeiten in sein Privatvermögen übernommen. Auch betonte der Bf. in seinem ergänzenden Vorbringen vom 7.6.2021, dass der ausschließliche Nutzungszusammenhang der Kreditaufnahme in den Jahren 1998 bis 2006 mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie in den Jahren 2007 bis 2010 mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestand.

Ab dem Jahr 2007 wurde die Liegenschaft somit eindeutig den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet und Zahlungen aus der Fremdwährungsverbindlichkeit konnten lediglich als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Wie dem bisherigen Vorbringen der belangten Behörde zu entnehmen ist, können Kursverluste aus Fremdwährungskrediten allerdings nicht als Werbungskosten, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0114; VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011).

Es wird daher weiterhin beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

17. Übermittlung der Replik an den Bf. vom 25.10.2022

Das Verwaltungsgericht hat am 25.10.2022 den unter Punkt 16 angeführten Schriftsatz dem Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt, respektive dieser – unter Einräumung einer dreiwöchigen Frist – die Erstattung einer Replik anheimgestellt.

18. Replik des Bf. vom zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 25.10.2022

Mit Eingabe vom 23.11.2022 erstattete der Bf. zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 25.10.2022 eine Replik nachstehenden Inhalts:

Vorab ist festzuhalten, dass sich aus der Stellungnahme des Finanzamts keinerlei neuen Aspekte oder Argumente hinsichtlich der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts ableiten lassen. Ich bestreite daher auch das Vorbringen des Finanzamtes Österreich in der Stellungnahme vom 24.10.2022.

Das Finanzamt verweist in seinen Ausführungen wiederholt auf verschiedene bereits thematisierte Judikate des VwGH, welche jedoch allesamt auf eine seinerzeitige unzutreffende Entscheidung des deutschen BFH vom 9.11.1993 (IX R 81/90) zurückzuführen sind. Wie im Beschwerdeschriftsatz samt ergänzenden Nachträgen und weiterem Vorbringen im Detail dargelegt, ist die seit damals entwickelte Judikaturlinie des VwGH zu Konvertierungsverlusten mit grundlegenden Mängeln behaftet und mit einer gebotenen verfassungskonformen Auslegung der geltenden Rechtslage nicht vereinbar.

Verweise des Finanzamts Österreich auf eben diese Rechtsprechung sind daher somit per se nicht stichhaltig und können daher nicht überzeugen. Die Position des Finanzamts ist aber insofern verständlich, als es angesichts der die Verwaltung bindenden Richtlinien und Judikate gezwungen ist, auch eine allenfalls unzutreffende Rechtsprechung der Gerichte nach außen zu vertreten.

Ebenjene Schranken der eigenen Meinungsentwicklung zeigen sich im Schriftsatz des Finanzamts unter anderem darin besonders deutlich, als der Ausarbeitung augenscheinlich kein Studium des vollen Aktes zugrundegelegt wurde.

Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen oder gar eine Entkräftung des verfahrensbestimmenden Vorwurfs einer nicht verfassungskonformen Rechtsprechung ist daher in der vorliegenden Stellungnahme des Finanzamtes Österreich ebenso wie in seinen vorangehenden Stellungnahmen und Ausführungen nicht zu erkennen.

Unter Bezugnahme auf die in der Stellungnahme des Finanzamtes angesprochenen Judikate erlaube ich mit folgende (kurz gefassten) Ergänzungen zu der im Beschwerdeschriftsatz ohnehin bereits in aller Tiefe dargelegten Argumentation anzubringen:

1. Im Erkenntnis des VwGH 2016/15/0026 findet sich in Rz 13 ein zentraler Hinweis auf den in 981 BlgNR. 24 GP 115 dokumentierten Willen des Gesetzgebers:

„(...) Zweitens soll künftig der Vermögenszuwachs sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich einheitlich erfasst werden.“

Genau dieser Wille des Gesetzgebers wurde vom VwGH im betreffenden Urteil umgesetzt. Konsequenterweise hat aber, was für den Vermögenszuwachs gilt, im Sinne einer gebotenen verfassungskonformen und auch für Vermögensverluste zu gelten – und zwar sowohl für betriebliche als auch außerbetriebliche.

Der vom Gesetzgeber referenzierte Zusammenhang nach Art kommunizierender Gefäße zwischen Kapitalerträgen und dem Wert einer Kapitalanlage besteht in analoger Form auch zwischen Zinsen eines Fremdwährungskredits und Wert-/Kursentwicklung der Fremdwährung.

Aus der Aufhebung des BFG-Urteils und der damit verfügten Anerkennung der Tilgungsmehraufwendungen geht implizit hervor, dass diese uneingeschränkt als Zinsen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anerkannt wurden.

Dass der Sachverhalt des betreffenden Erkenntnisses sich vom gegenständlichen Sachverhalt allenfalls unterscheidet, ist letztlich irrelevant. Zentraler Punkt ist lediglich, dass die Zinseneigenschaft der Tilgungsmehrbeträge vom VwGH zuletzt als solche anerkannt wurde, womit die ältere Judikatur als überholt zu erachten ist.

2. Festzuhalten ist nochmals, dass es sich in meinem Fall nicht um einen rechnerischen Verlust aus der Konvertierung eines Fremdwährungskredits, sondern um tatsächlich entrichtete Tilgungsmehrbeträge handelt. Im Übrigen habe ich auf die vom VwGH im Erkenntnis 2018/15/0114 vom 24.10.2019 im Zusammenhang mit der Einbeziehung von Konvertierungsverlusten in die Bemessungsgrundlage getroffenen Aussagen bereits im Vorbereitenden Schriftsatz vom 18.1.2021 ausführlich Stellung bezogen (siehe die Seiten 6 bis 12 des zitierten Schriftsatzes) und sämtliche aus diesen abgeleiteten und mir entgegengehaltenen Rechtssätze - vom Finanzamt unwidersprochen - entkräftet.

3. Der unmittelbare Veranlassungszusammenhang zwischen der gegenständlichen Fremdwährungs- Kreditaufnahme und der (seinerzeit betrieblichen) Anschaffung der betreffenden Immobilie ist unwiderlegbar dokumentiert. Aber auch die (gesamthafte) Entnahme des Betriebsvermögens vermag diesen Zusammenhang nicht zu durchbrechen. Weder hat sich an den vertraglichen Grundlagen etwas geändert noch an meinem Willen. Die Grundlagen sind daher alle unverändert gleichgeblieben.

Genau das bestätigt der VwGH in dem vom Finanzamt referenziellen Erkenntnis 99/14/0250 vom 24.2.2004 explizit (Zitat):

„Scheidet ein fremdfinanziertes Gebäude durch Entnahme oder im Zuge der Betriebsaufgabe aus dem Betriebsvermögen aus, teilt die Finanzierungsverbindlichkeit sein Schicksal. Vermietet der Steuerpflichtige dieses aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Gebäude im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so sind die auf die Finanzierungsverbindlichkeit entfallenden Zinsen Werbungskosten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. September 1999, 99/15/0106). “

Die Ausführungen des Finanzamts zu einem vermeintlich durch Betriebsaufgabe und Entnahme ins Privatvermögen durchbrochenen Veranlassungszusammenhang sind damit als unrichtig und der Judikatur zuwiderlaufend zurückzuweisen.

Der Veranlassungszusammenhang bleibt gemäß VwGH aufrecht; Zinsen aus der Fremdfinanzierung sind damit im Rahmen der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten zur Gänze abzugsfähig.

Was die Verweise des Finanzamtes Österreich auf die VwGH-Erkenntnisse vom 24.2.2004, 99/14/0250, und vom 30.9.1999, 99/15/0106, anlangt, ist festzuhalten, dass das, was für Zinsen im engeren Sinne gilt, bei sachgerechter (und gebotener verfassungskonformer) Interpretation des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 auch für die auf demselben Vertrag beruhenden, ebenfalls unter § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallenden Kursverluste (Tilgungsmehrbeträge) gelten muss - ebenso, wie es der VwGH in seinem Erkenntnis 2016/15/0026 vom 18.12.2018 (siehe oben) dargelegt hat.

4. Zwischen dem Erkenntnis des VwGH vom 26.1.2017 - Aufhebung einer BFG-Entscheidung wegen unterlassener Erhebung erforderlicher Klärungen zum Sachverhalt (im Nachhinein bezahlter Prämie für eine nicht im Anspruch genommene Option) - und meinem Fall sind keine Parallelen zu erkennen.

5. Abschließend sei insbesondere nochmals auf die klaren und unmissverständlichen Worte von Univ.- Prof. Dr. Reinhold Beiser in „Steuern, Ein systematischer Grundriss“ 18. Auflage vom Juli 2020, 76 ff verwiesen, wo es wörtlich heißt:

„Das Sachlichkeitsgebot nach Art 7 B-VG und eine verfassungskonforme Anwendung der nach § 16 abzugsfähigen Werbungskosten führen systematisch und teleologisch konsistent zum Abzug von Kursverlusten aus Fremdwährungskrediten und zur Erfassung von Kursgewinnen als Kosten senkende Einnahmen. Eine sachliche nach Art 7 B-VG gebotene und systemkonsistente Einmalerfassung wird so bei einer Vermietung im Privatvermögen ebenso erreicht wie bei einer Vermietung im Betriebsvermögen. “

Univ.-Prof. Dr. Beiser zeigt zutreffend auf, dass durch eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten das im Steuerrecht geltende objektive Nettoprinzip verletzt wird und damit ein Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot des Artikel 7 B-VG gegeben ist. Ein verfassungskonformes und unionsrechtskonformes Ergebnis im Sinne der Grundfreiheiten des AEUV kann daher nur erreicht werden, wenn eine Systemkonsistente Einmalerfassung sämtlicher Kosten und Kostenminderungen erfolgt und es zu keiner Diskriminierung von Fremdwährungskrediten im Vergleich zu Kreditfinanzierungen in Euro kommt.

Der betreffende Artikel von Univ.- Prof. Beiser aus 2020 ist diesem Schriftsatz nochmals als Anlage angefügt.

6. Ich beantrage daher wie bisher und halte meine Beweisanträge und mein bisheriges Vorbringen ebenfalls zur Gänze aufrecht.

20. Vorhalt des BFG vom 26.1.2023

Mit Schriftsatz vom 26.1.2023 erging an die Parteien des Beschwerdeverfahrens ein Vorhalt mit nachstehenden, für den Streitzeitraum relevanten Inhalt:

Sehr geehrter Herr ***8***, sehr geehrte Damen und Herren!

In obiger Beschwerdesache wird Ihnen - zwecks Wahrung des Parteiengehörs - nachstehende Rechtsansicht des BFG betreffend die ertragsteuerliche Behandlung der im Ausmaß von 15.054,35 Euro (2011) bzw. von 6.005,98 Euro (2012) verausgabten - auf Wechselkursschwankungen fußenden - Tilgungsmehrbeträge zur Kenntnis gebracht, wobei es Ihnen freigestellt wird, innerhalb von drei Wochen ab Zustellung des Vorhalts eine Replik zu erstatten.

Eingangs wird seitens des BFG zu den Hauptargumenten des Bf., wonach einerseits der Veranlassungszusammenhang aufgrund der zum 31.12.2006 erfolgten Entnahme des Gebäudes sowie der auf diesem lastenden, auf dem Kreditvertrag vom 25.5.1998 basierenden Verbindlichkeiten nicht durchbrochen worden sei, andererseits durch die seitens der Abgabenbehörde erfolgte Qualifikation der im Jahr 2006 im Ausmaß von 22.283,18 Euro vorgenommenen Aufwertung der CHF -Verbindlichkeit als Betriebsausgabe bereits ein Präjudiz für die Beurteilung der Tilgungsmehrbeträge für Zeiträume der Nutzung des Gebäudes als Quelle zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geschaffen worden sei, wie folgt Stellung bezogen:

1. Durchbrechung, respektive Nichtdurchbrechung des (betrieblichen) Veranlassungszusammenhanges

Wenn der Bf. im Beschwerdeschriftsatz ins Treffen führt, dass ob Gründens der Kreditschuld auf ein- und demselben Vertrag der Veranlassungszusammenhang nicht durchbrochen sei und

insoweit via im Jahr 2006 erfolgter ertragsteuerlicher Anerkennung der Verbindlichkeitsaufwertung von 22.283,18 Euro seitens der Abgabenbehörde ein Präjudiz geschaffen worden sei, so ist diesem Argument entgegenzuhalten, dass nach der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.10.1996, 95/14/0018, zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht durch die im Anschluss an die Betriebsaufgabe erfolgte Entnahme des Gebäudes in das Privatvermögen und Nutzung desselben zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der betriebliche Veranlassungszusammenhang durchbrochen wird, respektive nämliche Gestion den Konnex zur (ehemaligen) betrieblichen Tätigkeit zum Erlöschen bringt. In Bezug auf die - zwecks Sanierung des Gebäudes im Jahr 1998 aufgenommene (Fremdwährungs-) Verbindlichkeit – mündet daher die mit 31.12.2006 erfolgte Entnahme des Gebäudes ins Privatvermögen bzw. die Nutzung desselben zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte in eine, zu vorgenanntem Zeitpunkt erfolgte Transferierung derselben in das Privatvermögen des Bf.

2. Präjudizielle Eignung der ertragsteuerlichen Anerkennung der im Jahr 2006 erfolgten bilanziellen Verbindlichkeitsaufwertung für die Beurteilung der Tilgungsmehrbeträge im Streitzeitraum

Korrespondierend mit den unter Punkt 1 zur Durchbrechung des Veranlassungszusammenhanges getätigten Ausführungen ist nach dem Dafürhalten des Verwaltungsgerichtes - aus nachstehend näher ausgeführten Gründen - in der ertragsteuerlichen Anerkennung der bilanziellen Verbindlichkeitsaufwertung des Jahres 2006 kein Präjudiz für die ertragsteuerliche Beurteilung der im Streitzeitraum angefallenen Tilgungsmehrbeträge zu erblicken.

Einleitend ist anzumerken, dass bereits aus dem Faktum der via Entnahme bzw. Verwendung des Wirtschaftsgutes „Gebäude“ zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bewirkten Durchbrechung des (betrieblichen) Veranlassungszusammenhanges zu folgern ist, dass die ertragsteuerliche Subsumtion der auf Währungsschwankungen fußenden Verbindlichkeitsaufwertung von 22.283,18 Euro unter den Terminus der Betriebsausgaben einzig und allein als eine abschließende - exklusiv die Sphäre der betrieblichen Tätigkeit des Bf. - tangierende Beurteilung der Abgabenbehörde zu qualifizieren ist und folglich nämlich Agieren überhaupt keine Präjudizwirkung für die ertragsteuerliche Einordnung der Tilgungsmehrbeträge in den streitgegenständlichen Jahren zu entfalten vermag. Mit anderen Worten ausgedrückt hat nach Auffassung des BFG die ertragsteuerliche Beurteilung vorgenannter Beträge – eigenständig, sprich sohin ohne jegliche Bindung an die im Jahr 2006 betreffend die betriebliche Tätigkeit zum „Ausdruck gebrachte Rechtsanschauung“ der Abgabenbehörde - anhand der für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Schrifttum sowie in der Judikatur der Höchstgerichte „entwickelten Prämissen“ Platz zu greifen.

3. Subsumtion der Wertsicherungsmehrbeträge unter den Terminus „Schuldzinsen“

Wenn der Bf. in seinen Rechtsmittelausführungen die Anerkennung der streitverfangenen Wertsicherungsmehrbeträge gleichsam aus dem Titel „funktionaler Schuldzinsen“ moniert, ist dieser Auffassung entgegenzuhalten, dass die Entgeltlichkeit eines Darlehens bzw. Kredits einzig und allein auf den Parametern „Geldverleih gegen Entrichtung von Zinsen“ gründet. Im Gegensatz dazu trägt die Verausgabung der Wertsicherungsmehrbeträge außerhalb des Entgeltsverhältnisses des Kreditvertrages – in, die reine (erfolgsneutrale) Kapitaltilgung übersteigender Höhe - den aus Wechselkursschwankungen - herrührenden Veränderungen des Debetstandes zum jeweiligen Jahresultimo Rechnung.

4. Ertragsteuerliche Beurteilung der Wertsicherungsmehrbeträge

4.1. Zur Anwendbarkeit der von der belangten Behörde ins Treffen geführten höchstgerichtlichen Judikate auf den zu beurteilenden Sachverhalt

Einleitend ist festzuhalten, dass sich die seitens der belangten Behörde für ihre Rechtsansicht, sprich die gänzliche Nichtanerkennung der Wertsicherungsmehrbeträge ins Treffen geführten Judikate des Verwaltungsgerichtshofes für den zu beurteilenden Sachverhalt als nicht einschlägig erweisen, da sich diese exklusiv auf die ertragsteuerliche Beurteilung - im außerbetrieblichen Bereich in Konnex mit der Anschaffung der Einkunftsquelle erlittener Konvertierungsverluste beziehen, dessen ungeachtet jedoch im Streitzeitraum, ob unveränderter Bedienung des Kredits in CHF ein solcher überhaupt nicht vorliegt und ergo dessen auch nicht auf dem Beurteilungsprüfstand des Verwaltungsgerichtes steht.

4.2. Rechtsansicht des BFG

In Ansehung der Tatsache, dass der Bf. - via Entnahme des Gebäudes sowie dessen Nutzung zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte – in gewinnermittlungstechnischer Hinsicht den Anwendungsbereich der Bilanzierung „verlassen“ hat, bzw. mit anderen Worten ausgedrückt das Passivum „Verbindlichkeit“ somit keinen Bestandteil der ab dem Jahr 2007 zwingend per Überschussrechnung zur erfolgenden „Gewinnermittlung“ bildet, kommt nach Auffassung des BFG ein aus dem Titel „Verausgabung als Surrogat einer bilanziellen Aufwertung der Verbindlichkeit“ - zu erfolgender Sofortabzug der Wertsicherungsmehrbeträge im Ausmaß des Übersteigens der reinen, sprich erfolgsneutralen Bedienung der Kreditverbindlichkeiten von 15.054,35 Euro (2011) bzw. von 6.005,98 Euro (2012) als Werbungskosten nicht in Betracht.

In Abweichung vorstehender Ausführungen ist es nach dem Dafürhalten des BFG nicht von der Hand zu weisen, dass sich die Erhöhung des „Verbindlichkeitsstandes“ zum jeweiligen Jahresultimo ob untrennbaren Konnexes zwischen der Kreditaufnahme und der Generalsanierung des Gebäudes und der Tatsache, des tatsächlichen Abflusses (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) der streitverfangenen Beträge schlussendlich in einer sukzessiven Erhöhung des auf

15 Jahre zu verteilenden (beschleunigten) Herstellungsaufwandes (Denkmalschutz-Aufwandes) gemäß § 28 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 äußert, wobei derselben unter Erhöhung der Basen via ertragsteuerlich zu berücksichtigender Abschreibung auf die jeweilige Restlaufzeit nämlich Aufwandes zu begegnen ist.

5. Ergänzende Sachverhaltsermittlungen

Zum Zweck der „rechnerischen Umsetzung“, bzw. der exakten Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 - auf Basis der in Punkt 4.2. dargelegten Rechtsansicht -, wird der Bf. – ob Vorliegens exklusiv die Streitzeiträume 2011 bis 2015 betreffende Aktenteile – ersucht dem BFG den exakten Beginn der Abschreibung des beschleunigten Herstellungsaufwandes gemäß § 28 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 zu dokumentieren.“

22. Stellungnahme des Bf. vom 28.2.2023 zum Vorhalt des BFG vom 26.1.2023

Mit Eingabe vom 28.2.2023 gab der Bf. eine Stellungnahme nachstehenden Inhalts ab:

„Vorweg bedanke ich mich beim BFG für die mir im Interesse der Wahrung des Parteiengehörs eingeräumte Gelegenheit, eine Replik auf die mir mit Vorhaltschreiben vom 26.1.2023 zur Kenntnis gebrachte Rechtsansicht des BFG, betreffend die ertragsteuerliche Behandlung der dort näher bezeichneten, in den Jahren 2011 und 2012 verausgabten - auf Wechselkursschwankungen fußenden - Tilgungsmehrbeträge, zu erstatten.

Die bekanntgegebene Rechtsansicht des BFG stellt offensichtlich eine gänzliche Abkehr von der im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 12.2.2018 und noch bis zuletzt (siehe Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 24.10.2022) vertretenen, unrichtigen Rechtsauffassung dar, wonach Tilgungsmehrbeträge einerseits nicht als Entgelt für die Kapitalnutzung anzusehen wären, weshalb sie bei Ermittlung von V+V-Einkünften nicht als Werbungskosten abgezogen werden könnten und andererseits weder im Rahmen der Kapitaleinkünfte noch der Spekulationseinkünfte für einen Abzug in Betracht kommen. Dies deshalb, weil sie keine Zinsen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wären, sondern lediglich der Tilgung dienten. Diese, den Spruch der von mir angefochtenen ESt-Bescheide 2011 und 2012 im Wesentlichen tragenden Argumente der Finanzverwaltung scheinen damit weggefallen zu sein.

Demgemäß basiert der mir seitens des BFG nunmehr unterbreitete Erledigungsvorschlag gemäß Punkt 4.2. des Vorhaltschreibens vom 26. 1.2023 („Rechtsansicht des BFG“) auf der grundsätzlichen Anerkennung der in den Jahren 2011 und 2012 bezahlten Tilgungsmehrbeträge als abzugsfähige Werbungskosten bei den Einkünften aus V+V und würde so gesehen meinem diesbezüglichen Beschwerdebegehren materiell vollinhaltlich Rechnung tragen. Das BFG befände sich mit diesem Vorschlag daher wieder im Einklang mit der seit dem Urteil des BFH vom 30.11.2010 (VIII R 58 /07 90) wieder gewandelten deutschen Rechtsprechung. Mit der genannten Entscheidung wurde bekanntlich das auch als für unseren

Rechtsbereich maßgebliche Grundsatzentscheidung herangezogene BFH-Urteil vom 9.11.1993 (IX R 81/90), mit dem der Rechtssatz „Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten abziehbar“, insoweit als Fehlentscheidung erkannt und revidiert.

Weiters befände sich das BFG mit der im Vorhalt geäußerten Rechtsansicht im Einklang mit den neuesten Erkenntnissen der österreichischen Wissenschaft und Lehre (vgl. den bereits in mehrfacher Fassung vorgelegten Auszug aus dem Lehrbuch von Univ. Prof. Dr. Reinhold Beiser in „Steuern, Ein systematischer Grundriss“, zuletzt 18. Auflage vom Juli 2020, 76 ff) sowie dem Unionsrecht, insbesondere mit der im AEUV festgelegten Freiheit des Kapitalverkehrs und/oder der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit. Nicht zuletzt befindet sich das BFG auch - wie noch zu zeigen sein wird - weitestgehend in Übereinstimmung mit der Begründung meines beschwerdegegenständlichen Antrags.

Zur Stellungnahme des BFG in der Reihenfolge des Vorhaltschreibens:

1. Durchbrechung, respektive Nichtdurchbrechung des (betrieblichen) Veranlassungszusammenhanges

Der den angefochtenen Bescheiden vom Finanzamt zugrunde gelegte Sachverhalt ist in Abschnitt III. Z. 1 des Vorlageberichts vom 12.2.2018 unter der Überschrift „Fremdwährungskursverluste“ in aller Knappheit zusammengefasst umschrieben. Dennoch enthält der Bericht bereits die mE entscheidungsrelevante Feststellung, wonach die Aufnahme des Investitionskredits von CHF 475.000,00 mit Vertrag vom 25.5.1998 ausschließlich zum Zweck der Finanzierung der „Sanierung des Hauses ***9***, erfolgte und diesem Zweck auch bis zur gänzlichen Tilgung im Juni 2016 diente. Ergänzend hält der Vorlagebericht zutreffender Weise fest, dass die Kreditaufnahme hypothekarisch auf der genannten Liegenschaft sichergestellt worden ist.

Alleiniger Liegenschaftseigentümer des Hauses ***7*** war zufolge des Kaufvertrags vom 17.3.1992 ich; zugleich war ich als Kreditnehmer alleiniger Vertragspartner des Bankinstituts.

Auch diese beiden Umstände sind der Sachverhaltsdarstellung des Vorlageberichts zu entnehmen.

Schließlich ergibt sich aus der Darstellung im Vorlagebericht auch, dass die genannte Liegenschaft der Firma ***10***, an der ich als Personengesellschafter treuhändisch zu 90 % beteiligt war, vom Erwerbszeitpunkt an zur fortgesetzten Nutzung überlassen blieb.

Was dem Vorlagebericht nicht mehr zu entnehmen ist, der Behörde auf Grund der unter der Steuernummer ***6*** vorgenommenen Veranlagungen der ***10*** der Jahre 1992 bis 2006 aber bekannt gewesen sein muss und aktenkundig ist, ist der Umstand, dass sich die vertragliche Nutzungsüberlassung nur auf das Erdgeschoß des Hauses ***7*** bezog,

während das 1. - und zunächst einzige - Obergeschoß lediglich prekäristisch zur Verfügung stand. Anlässlich der Beschlussfassung über die Generalsanierung des Hauses wurde zu Beginn des Jahres 1998 das Prekarium hinsichtlich des Obergeschoßes beendet. Der ***10*** verblieb in der Folge nur mehr die Nutzung des Erdgeschoßes des Hauses als Sonderbetriebsvermögen. Das zu sanierende 1. Obergeschoß und das zum künftigen Ausbau vorgesehene Dachgeschoß waren demnach schon vor Aufnahme der Sanierungs- und Ausbauarbeiten nicht mehr Bestandteil des Sonderbetriebsvermögens der ***10***, sondern sie befanden sich ab 1.1.1998 wieder in meinem uneingeschränkten Privateigentum.

Diese, die Darstellung im Vorlagebericht ergänzenden Sachverhaltselemente sind dem Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg mit Eingabe vom 25.10.2016 in Form einer 7-seitigen Darstellung („Abgabenrechtliche Herleitung und Begründung des erforderlichen Veranlassungszusammenhangs der als Werbungskosten in Ansatz gebrachten Kursverluste aus der CHF-Schuld mit den V+V-Einkünften aus der Liegenschaft ***7***, ***11***“) zur Kenntnis gebracht worden. Es war somit amtsbekannt, dass die streitgegenständlichen V+V-Einkünfte aus der Vermietung des 1. Obergeschosses und des ausgebauten Dachgeschosses, beginnend mit 1.1.1998, von mir nicht im Rahmen des Gewerbebetriebs der ***10*** erzielt wurden, sondern - nicht zuletzt auf Grund der Feststellungen einer finanzamtlichen Betriebsprüfung 1997-2000 (BP Bericht des FA ***19*** a.d. Donau vom 15.3.2002) - im Bereich meiner V+V-Einkünfte anfielen.

Auch die vom Finanzamt Waldviertel in der Folge geprüften Jahre 2005 bis 2007 ergaben mit Ausnahme einer Neubewertung des mit 31.12.2006 zufolge der Betriebsaufgabe entnommenen Altbestands des Hauses ***7*** (Erdgeschoß und Grund und Boden) keine nennenswerte Beanstandung; insbesondere hat die vorgefundene ertragsteuerliche Konstellation - wie schon durch die Vor-Betriebsprüfung - keinen Grund zu einer Beanstandung ergeben.

Das Wirtschaftsgut „generalsaniertes 1. Obergeschoß mit ausgebautem Dachgeschoß des Hauses ***7***“ war daher noch vor Beginn der Projektverwirklichung anfangs 1998 Teil meines Privatvermögens geworden und das zur Finanzierung bestimmte negative Wirtschaftsgut „CHF Kredit“ habe ich überhaupt erst am 25.05.1998 aufgenommen. Es wurde zunächst während der Phase der Generalsanierung im Rahmen meines Sonderbetriebsvermögens platziert, von wo es später bestimmungsgemäß in den privaten V+V-Bereich überstellt wurde. Beide Wirtschaftsgüter blieben Bestandteile meines Privatvermögens bis zur Veräußerung der Liegenschaft im Jahr 2018 bzw. bis zur gänzlichen Tilgung des CHF-Kredits im Jahr 2016. Sie konnten daher zu keinem späteren Zeitpunkt mehr Gegenstand einer Entnahme aus meinem Sonderbetriebsvermögen auf Grund der Beteiligung an der ***10*** sein. Insoweit fällt daher die dem Vorhaltschreiben des BFG zu entnehmende Behauptung, durch die im Anschluss an die Betriebsaufgabe zum 31.12.2006 getätigte Entnahme des

betrieblichen Hausanteils aus dem Betriebsvermögen sei der Veranlassungszusammenhang durchbrochen worden, als falsch, gänzlich in sich zusammen.

Die im Vorlagebericht angesprochene, zum genannten Stichtag vollzogene Entnahme bezog sich nämlich in Wirklichkeit auf den der ***10*** verbliebenen, betrieblich genutzten Hausanteil, nämlich das seit 1992 in meinem Sonderbetriebsvermögen befindliche Erdgeschoß des Hauses ***7***, das in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem CHF-Kredit, der zur Finanzierung des Ausbaues bzw. der Sanierung der privaten Liegenschaftsanteile (1. OG und DG) aufgenommen und verwendet worden ist, stand.

Zum Nachweis der Richtigkeit meiner Angaben überreiche ich anbei in Kopie die „Vereinbarung über die Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses hinsichtlich der Mitunternehmerschaft an der ***12***“, welcher Unterlage die der Betriebsaufgabe zu Grunde gelegten Bilanzen zum 31.12.2006 sowohl der Geschäftsherrin selbst, als auch meine Ergänzungsbilanz als Mitunternehmer und die Ermittlung des Veräußerungsverlustes aus der zum Stichtag erfolgten Betriebsaufgabe angeschlossen sind. Aus diesen Unterlagen (Anlage /I) lässt sich ersehen, dass die vorstehend genannten Wirtschaftsgüter am 31.12.2006 weder zum entnahmefähigen Vermögen der Geschäftsherrin noch der Mitunternehmergemeinschaft gehört haben. Außerdem stellt das Faktum der in meinen erklärten Einkommen der Jahre 1998 bis 2018 enthaltenen „Einkünfte aus der Vermietung des 1. und 2. Obergeschoßes des Hauses ***19***, ***7***“ einen untrüglichen und geradezu zwingenden Beweis für die jeweilige abgabenrechtliche Erfassung der außerbetrieblichen Nutzung dieses Objekts dar. Darüber hinaus füge ich den ersten Jahresabschluss des Sonderbetriebsvermögens zum 31.12.1998 (meine Ergänzungsbilanz zum Jahresabschluss der ***13***) samt Gewinn- und Verlustrechnung 1998 und diversen weiteren Erläuterungen bei, aus welchen die angezweifelte Tatsache der bereits im Geschäftsjahr 1998 getätigten

Entnahme des anteiligen, auf das Obergeschoß des Hauses ***7*** entfallenden Buchwerts nachvollzogen werden kann (Anlage dI).

Da somit die (vermeintliche) Durchbrechung des Veranlassungszusammenhangs zum Aufgabestichtag 31.12.2006 in Wirklichkeit nicht stattgefunden hat, kann sie der begehrten Abzugsfähigkeit der in den Jahren 2011 und 2012 - wie auch in den Folgejahren - entrichteten Tilgungsmehrbeträge nicht im Wege stehen. Das Argument der präjudizierenden Wirkung der ertragsteuerlichen Anerkennung der während der vorübergehenden Führung der CHF-Schuld im Sonderbetriebsvermögen wird - da angesichts der dargestellten Sachlage entbehrlich - nicht mehr aufrechterhalten.

Das mir zum Thema „betrieblicher Veranlassungszusammenhang“ entgegengehaltene VwGH-Erkenntnis vom 22.1.1996, 95/14/0018, fügt sich durchaus in meine Argumentationslinie, wenn man die Aussage in Punkt 1.4 der Erwägungen so interpretiert, wie es dort vom Höchstgericht zum Ausdruck gebracht wird: „Legt ein Steuerpflichtiger Wirtschaftsgüter in den

Betrieb ein, so erfolgt auch eine Einlage hinsichtlich der für deren Anschaffung aufgewendeten Verbindlichkeit; entnimmt er solche Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen, so erfolgt auch eine Entnahme der Verbindlichkeit“. Im streitgegenständlichen Fall steht einer Entnahme des Wirtschaftsgutes „1. Obergeschoß Haus ***7***, ***19***,“ aus meinem Sonderbetriebsvermögen und dessen zeitgleicher Übernahme in mein Privatvermögen zum 1. 1.1998, die erst später erfolgte Aufnahme des CHF-Kredits zum Zweck der Finanzierung der Kosten der Generalsanierung und des Ausbaus des Dachgeschoßes des Übernahmeobjektes gegenüber. Beide Wirtschaftsgüter befanden sich zum Zeitpunkt der (vermeintlichen) Unterbrechungshandlung, die laut Vorhaltschreiben zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der ***10*** am 31.12.2006 stattgefunden haben soll, in meinem außerbetrieblichen Vermögen, Bereich Vermietung und Verpachtung. Von einer nachträglichen Geltendmachung von Zinsaufwendungen 2011 und 2012 auf Grund der entnommenen Schulden als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nachfließende Betriebsausgaben des vormaligen Betriebes) - worum es im angesprochenen VwGH-Erkenntnis ging - kann hier keine Rede sein; es mangelt sohin an einem vergleichbaren Sachverhalt.

Der Rechtssatz des VwGH-Erkenntnisses vom 30.9.1999, 99/15/0106, in Verbindung mit der dem Vorlagebericht zu entnehmenden, oben wiedergegebenen Sachverhaltsdarstellung, bringt die für beide Seiten maßgebenden Beurteilungskriterien auf den Punkt: „Eine Verbindlichkeit kann nicht mit steuerlicher Wirkung umgewidmet werden. Der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen kann nicht durch bloße Willensentscheidung des Steuerpflichtigen beeinflusst werden. Ein willkürlicher Austausch der Finanzierungsgrundlagen ist steuerrechtlich nicht möglich.“ Die Botschaft des letzten Satzes ist meines Erachtens nicht nur an die Adresse der Abgabepflichtigen, sondern auch an jene der Behörde gerichtet.

2. Präjudizielle Eignung der ertragsteuerlichen Anerkennung der im Jahr 2006 erfolgten bilanziellen Verbindlichkeitsaufwertung für die Beurteilung der Tilgungsmehrbeträge im Streitzeitraum

Wie bereits zum vorstehenden Punkt ausgeführt, war das aus ertragsteuerrechtlichen Gründen gesondert vom Erdgeschoß zu führende Wirtschaftsgut „1. Obergeschoß des Hauses ***14***“ im Zeitraum 1.1.1998 bis 30.9.2018 ununterbrochen Teil meines Privatvermögens.

Den unter diesem Punkt erhobenen Vorwurf des Vorliegens einer Unterbrechung des von Anfang an gegebenen Veranlassungszusammenhanges zwischen diesem Wirtschaftsgut und der im Jahr 1998 zu seiner Finanzierung aufgenommenen CHF-Kreditschuld weise ich unter Berufung auf den oben zitierten Rechtssatz (VwGH-Erkenntnis vom 30.9.1999) in Bezug auf die im Streitzeitraum bezahlten Tilgungsmehrbeträge als nicht begründet zurück.

Im Übrigen habe ich das bisher bemühte Argument der Präjudizierung der Abzugsfähigkeit der bezahlten Tilgungsmehrbeträge durch die Anerkennung des Aufwands für die Vorsorge für

künftige Kursverluste der CHF-Schuld bereits zurückgenommen, da sich die Bildung von Vorsorgen im Bereich der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich inhaltlich und formal von den im Bereich der Überschussrechnung als Werbungskosten allein maßgeblichen Mittelabflüssen (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) grundlegend unterscheidet. Ich halte dieses Argument daher nicht weiter aufrecht, sondern schließe mich aus den genannten Gründen den vom BFG im Vorhalt geäußerten diesbezüglichen Vorbehalten an.

Dessen ungeachtet halte ich aber weiterhin daran fest, dass die von mir geleisteten Tilgungsmehrbeträge der Jahre 2011 und 2012 entsprechend der revidierten Rechtsauffassung des BFH (Urteil vom 30.11.2010 - R 58/07, FN 14: „alle Vermögensvermehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Kapitalnutzung darstellen, sind steuerbar“ und dass „es auf die Bezeichnung des Rechtsgeschäfts oder der Erträge durch die Beteiligten nicht ankommt“), in Österreich ebenso als Grundsatzentscheidung beachtet wird, wie das seinerzeitige, inzwischen aber (teilrevidierte Urteil des BFH vom 09.11.1993 (siehe oben) für den inländischen Rechtsbereich als Leitentscheidung übernommen worden ist. Was auf Seiten der Kapitalgeber als Entgelt und daher als steuerbarer Ertrag gilt, ist spiegelbildlich auch für die Gegenseite als Entgelt zu beurteilen und damit - soweit es sich nicht um aktivierungspflichtige Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder um private Ausgaben handelt - als Betriebsausgabe oder Werbungskostenpost zu behandeln.

3. Subsumtion der Wertsicherungsmehrbeträge unter den Terminus „Schuldzinsen“

Dass Wechselkursschwankungen eine „Veränderung des Debetstandes“ von Schuldverpflichtungen in fremder Währung zur Folge haben, sagt noch nichts über die richtige abgabenrechtliche Behandlung der entstehenden Kursdifferenzen aus. Dass bilanzierende Unternehmen auf Grund des Nominalwertprinzips für zu befürchtende Kursverluste in der Regel durch Aufwertung der Passivposten vorzusorgen haben, während zu erwartende Kursgewinne vor ihrer Realisierung nicht ausgewiesen werden dürfen, entspricht ganz allgemein dem Stand der Wissenschaft (Lehre) und der betrieblichen Praxis. Demgegenüber zeichnen sich die Überschusseinkünfte dadurch aus, dass die Ermittlung der Einkünfte ausschließlich auf Basis realer Zahlungsflüsse zu erfolgen hat, während bloße Wertveränderungen von Aktiven und Passiven sich auf das Ergebnis nicht auszuwirken haben.

Mit dem Verhältnis der Wertsicherungsmehrbeträge zu den Kursdifferenzen, bzw. mit der inhaltlichen Gleichsetzung dieser Begriffe, habe ich mich in Abschnitt III/A/Z.12 lit. a) bis h) auf den Seiten 41 bis 44 der Beschwerdeschrift ausführlich auseinandergesetzt und halte die dort getroffenen Aussagen vollinhaltlich aufrecht.

Dem abschließend wiedergegebenen Rechtssatz aus dem VwGH-Erkenntnis vom 10.12.1985, 85/14/0078, („Im Unterschied zwischen aufgenommenem und rückzuzahlendem Betrag sehen Schrifttum und Rechtsprechung ein vom Schuldner gleich den Zinsen aufzuwendendes Entgelt für die Darlehensgewährung“), ist aus meiner Sicht nichts Weiteres hinzuzufügen.

Auf was das BFG mit der unter Punkt 3. des Vorhaltschreibens zu entnehmenden Äußerung, wonach meiner Auffassung seine dort getroffenen Feststellungen entgegenzuhalten seien, hinaus möchte, kann ich nicht erkennen. Eine inhaltliche Stellungnahme ist mir daher derzeit nicht möglich, ich behalte mir aber eine solche noch ausdrücklich vor.

4. Ertragsteuerliche Beurteilung der Wertsicherungsmehrbeträge

4.1. Zur Anwendbarkeit der von der belangten Behörde ins Treffen geführten höchstgerichtlichen Judikate auf den zu beurteilenden Sachverhalt

Der einleitenden Feststellung des BFG, wonach die seitens der Behörde ins Treffen geführten Judikate des Verwaltungsgerichtshofes sich für den hier zu beurteilenden Sachverhalt als nicht einschlägig erwiesen haben, kann ich mich nur vorbehaltlos anschließen.

Ich lege jedoch Wert auf die Feststellung, dass ich damit kein Abgehen vom inhaltlichen Anliegen meiner Beschwerdegründe zum Ausdruck bringe, sondern dass ich diese ohne Einschränkungen weiter zur Gänze aufrecht halte.

4.2. Rechtsansicht des BFG

Zunächst ist festzustellen, dass ich die Entnahme des Wirtschaftsgutes „1.Obergeschoß des Hauses ***7***“ aus meinem Sonderbetriebsvermögen nicht erst mit Beginn des Jahres 2007 getätigt habe - wie die Ausführungen im Vorhalt vermuten lassen sondern dass dessen Übernahme in mein Privatvermögen gemäß einer bereits am 30.6.1996 getroffenen Vereinbarung schon „mit Beginn der Renovierungsarbeiten im Jahr 1998“ erfolgte.

Die auf dieser unzutreffenden Annahme beruhende Schlussfolgerung des BFG, der entnommene Hausanteil hätte - „in gewinnermittlungstechnischer Hinsicht den Anwendungsbereich der Bilanzierung erst mit Jahresende 2006 verlassen“ und „ein Sofortabzug der Wertsicherungsmehrbeträge (gemeint sind wohl die Tilgungsmehrbeträge) in den Jahren 2011 und 2012 käme - als Surrogat einer bilanziellen Aufwertung der Verbindlichkeit - als Werbungskosten nicht in Betracht“, ist nicht konsistent. Einerseits habe ich meine Einkünfte aus der Nutzung des entnommenen Hausanteils seit 1998 nach den Regeln der Überschusseinkünfte ermittelt und andererseits bedarf der Abzug der Tilgungsmehrbeträge als Werbungskosten keiner Hilfestellung als „Surrogat einer bilanziellen Aufwertung der Verbindlichkeit“, weil es sich bei diesen nicht um Wertänderungen, sondern um etwas grundsätzlich Anderes, nämlich um tatsächlich erfolgte Mittelabflüsse handelt.

Den folgenden Ausführungen des BFG, wonach nach seinem Dafürhalten „ein untrennbarer Konnex zwischen Kreditaufnahme und Generalsanierung des Gebäudes nicht von der Hand zu weisen sei“, bzw. dass der „tatsächliche Abfluss der streitverfangenen Beträge (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) gegeben sei“, kann ich hingegen nur vollinhaltlich beipflichten, weil sie der Realität entsprechend Rechnung tragen. Mit Umsetzung dieser Feststellungen des BFG in eine

Verfahrens-Erledigung ließe sich die offene Streitfrage ohne Weiteres im Sinne der gestellten Beschwerdeanträge aus der Welt schaffen.

Dem mir im Anschluss daran unterbreiteten Vorschlag, die jährlich anfallenden Tilgungsmehrbeträge „als nachträgliche, sukzessive Erhöhungen des auf 15 Jahre zu verteilenden (beschleunigten) Herstellungsaufwandes (Denkmalschutz-Aufwandes) gemäß § 28 Abs. 3 Z 3 EStG 1988“ zum Abzug zuzulassen, kann ich mich hingegen nicht anschließen. Die Annahme dieses Vorschlages wäre nämlich in vielfältiger Weise anfechtbar und rechtlich nicht haltbar. Ich erwähne nur der Vollständigkeit halber, dass die Geltendmachung der genannten Bestimmung auf Herstellungsaufwendungen eingeschränkt ist, während es sich bei den Tilgungsmehrbeträgen nicht um Herstellungsaufwendungen, sondern um Finanzierungsaufwendungen handelt. Weiters hinderlich wäre, dass sich die Phase der Generalsanierung auf die Jahre 1998 und 1999 erstreckte und damit abgeschlossen war; Aufwendungen die mehr als 13 Jahre nach Abschluss der einschlägigen Arbeiten anfallen, würden selbst dann nicht als Denkmalschutzaufwendungen anzuerkennen sein, wenn es sich um Herstellungsaufwendung handelte, geschweige denn, wenn es bloß um Finanzierungsaufwendungen geht.

Schließlich verlangt die Bestimmung des § 28 Abs. 3 Z 3 iVm § 8 Z 2 EStG 1988 die Vorlage einer Bescheinigung des Bundesdenkmalamtes, dass „die Aufwendungen im Interesse des Denkmalschutzes liegen“. Es ist bei der gegebenen Sachlage für ausgeschlossen zu erachten, dass das Bundesdenkmalamt nachträglich zu der bereits am 15. Juni 1998 ausgestellten diesbezüglichen Amtsbestätigung vorschriftswidrig noch einmal eine weitere Bescheinigung für ein und dasselbe Objekt erteilen könnte.

Bei objektiver Betrachtung besteht jedoch kein Grund zu der vom BFG in Aussicht genommenen Vorgangsweise, wenn es - wie eingangs dieses Abschnitts beschrieben TM ohnehin vom Zutreffen der Voraussetzungen für eine Anerkennung der Abzugsfähigkeit der streitgegenständlich getätigten Ausgaben als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 überzeugt ist. Ich bitte daher um Verständnis dafür, dass ich mich mit einer hilfsweisen Abstützung der Beschwerdeerledigung auf eine rechtlich zweifelhafte Begründung im Hinblick auf deren jederzeitige Anfechtbarkeit nicht einlassen kann. Eine Stattgabe aus den Gründen der erhobenen Beschwerde erschiene mir hingegen im Hinblick auf die nunmehrige Bereitschaft des BFG, die materiellen Auswirkungen der Anerkennung der Tilgungsmehraufwendungen als Werbungskosten als dem Grunde nach berechtigt zu akzeptieren, nach einem langjährigen Verfahren als die sich aufdrängende, einzig gangbare Erledigungs-Variante.

5. Ergänzende Sachverhaltsermittlungen

Dem an dieser Stelle ausgesprochenen Ersuchen des BFG, den exakten Beginn der Absetzung der Denkmalschutzaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 zu dokumentieren,

nachkommend, habe ich zu meinem Bedauern festgestellt, dass es auf Grund von irrtümlich unterlaufenen, mehrfachen passierten Übertragungsfehlern bei der Fortschreibung des jeweiligen 1/15.-Betrags in den Konzepten der jährlichen V+V-Überschussrechnungen zur Überschreitung des Gesamtbetrags der Denkmalschutzaufwendungen kam. Die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2013 bis 2015 bedürfen daher einer nochmaligen Berichtigung.

Zur Dokumentation überreiche ich in der Anlage folgende Aufstellungen, jeweils in Kopie:

a) Darstellung der in den Jahren 1998 bis 2015 insgesamt abgesetzten Beträge samt Ermittlung des Überziehungsbetrags und dessen Rückbeziehung auf die betroffenen Jahre 2013 bis 2015 (Anlage ./3)

b) Zusammensetzung des Gesamtbetrags der Herstellungsaufwendungen, die gemäß der genannten Vorschrift im Bereich der V+V-Einkünfte beschleunigt abzusetzen waren (ATS 6.714.181,39 bzw. EUR 487.938,59), (Anlage ./4)

c) die dazu eingeholte Amtsbestätigung des Bundesdenkmalamtes vom 15. Juni 1998 (Anlage ./5)

d) die den jeweiligen Einkommensteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2015 zu Grunde gelegten Ermittlungen der V+V-Einkünfte des Hauses ***7*** sowie ergänzend die bezügliche Ermittlung des Jahres 2016 zum Nachweis der Einstellung der beschleunigten Absetzungen (Anlagen ./6 bis ./23)

e) entsprechend berichtigte Steuererklärungen 2013 bis 2015 (E 1 und E 1b Formulare samt berichtigter Überschussermittlungen der V+V-Einkünfte des Objekts ***7***, berichtigter Zusammenstellungen der gesamten V+V-Einkünfte und Neuberechnungen der gesamten V+V Einkünften und Neuberechnungen der geänderten Verlustabzüge (Anlagen./24 bis .26)

Ich darf nochmals mein Bedauern über die unterlaufenen Ausfertigungsfehler zum Ausdruck bringen und ersuche höflich der Veranlagung der Jahre 2011 bis 2015 die hiermit vorgelegten Steuererklärungen zu Grunde zu legen.

6. Fehlerhafte Ermittlungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des denkmalgeschützten Wohn- und Geschäftshauses, *19***, ***7***, betreffend das Jahr 2015**

Dieser Punkt des Vorhalts hat sich mit der gleichzeitig überreichten neuerlichen Berichtigung der Steuererklärungen 2015 erledigt. Dessen ungeachtet bedanke ich mich beim BFG für den wohlgemeinten Hinweis auf die vermeintlich zu gering bemessene Absetzung der Denkmalschutzaufwendungen.

Ich halte daher meine bisherigen Anträge sowie mein bisheriges Vorbringen zur Gänze aufrecht.

23. Stellungnahme des FA Österreichs zum Vorhalt des BFG vom 26.1.2023

Mit Schriftsatz vom 17.3.2023 gab die belangte Behörde – als Folge der Übermittlung des unter Punkt 21 angeführten Vorhalts - eine Stellungnahme nachstehenden Inhalts ab:

Mit Vorhalt des BFG vom 26.1.2023 wurde der belangten Behörde die Rechtsansicht des BFG betreffend die ertragsteuerliche Behandlung der verausgabten Wechselkursschwankungen fußenden - Tilgungsmehrbeträge übermittelt. Gleichzeitig wurde der belangten Behörde die Möglichkeit eingeräumt, innerhalb von drei Wochen ab Zustellung des Vorhalts eine Replik zu erstatten. Von dieser Möglichkeit macht die belangte Behörde innerhalb offener (und bis zum 17.3.2023 verlängerter) Frist hiermit Gebrauch und erstattet folgende Stellungnahme:

Ad 1. Durchbrechung, respektive Nichtdurchbrechung des (betrieblichen) Veranlassungszusammenhanges

Die belangte Behörde schließt sich den Ausführungen an.

Ad 4.2. Ertragsteuerliche Beurteilung der Wertsicherungsmehrbeträge – Rechtsansicht des BFG

Der Rechtsansicht des BFG, nach der ein Sofortabzug der Wertsicherungsmehrbeträge als Werbungskosten nicht in Betracht kommt, schließt sich die belangte Behörde an.

Nach Ansicht des BFG stehen die Wertsicherungsmehrbeträge womöglich in direktem Zusammenhang mit Herstellungsaufwendungen und würden folglich in einer sukzessiven Erhöhung des auf 15 Jahre zu verteilenden Herstellungsaufwandes gemäß § 28 Abs. 3 Z 3 EStG münden.

Grundsätzlich ist Herstellungsaufwand auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der AfA abzusetzen (vgl. EStR 2000 Rz 6455) bzw. sind nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten zu aktivieren und erhöhen diese somit. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 Z 3 EStG kommt eine beschleunigte Abschreibung (Fünfzehntelabsetzung) in Betracht. Nach Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG23 § 6 Tz 118, setzen jedoch nachträgliche Herstellungskosten eine Veränderung des bereits bestehenden Wirtschaftsgutes im Rahmen eines weiteren Herstellungsvorganges voraus, wovon bei bloßen Wechselkursschwankungen jedoch keine Rede sein kann. Es stelle sich „bloß“ die Frage, ob von einer nachträglichen Änderung der Herstellungskosten gesprochen werden kann.

Laut Rechtsprechung des VwGH führen jedoch Änderungen des Wechselkurses der Fremdwährungsschuld ohnehin nicht zu einer Änderung der Anschaffungskosten (vgl. VwGH

24.10.2019, Ra 2018/15/0114, insbesondere RS-1¹). In diesem Rechtssatz verweist der VwGH auf seine Rechtsprechung (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089), nach der eine höhere Darlehensrückzahlung (zB. Infolge Wertsicherung) zu keinen nachträglichen Anschaffungskosten führt.

Im Ergebnis können Fremdwährungskursverluste keine Auswirkung auf die Herstellungskosten haben.

Fußnote 1 Zunächst ist zu bemerken, dass sich bei Finanzierung des Ankaufs einer Liegenschaft im Wege einer Verbindlichkeit in fremder Währung die Anschaffungskosten dieser Liegenschaft durch die Änderung des Wechselkurses der Fremdwährungsschuld nicht ändern (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 96; vgl. weiters - zu Wertsicherungsbeträgen für einen gestundeten oder fremdfinanzierten Kaufpreis - VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, VwSlg. 6117/F).

Diese Stellungnahme bezieht sich ausschließlich auf den Vorhalt des BFG vom 26.1.2023.

Eine Replik betreffend die vom BFG an die belangte Behörde am 26.2.2023 weitergeleitete Stellungnahme des Beschwerdeführers erfolgt gesondert.

24. Replik des FA Österreich vom 31.3.2023 zur Stellungnahme des Bf. vom 24.2.2023

Mit Eingabe vom 31.3.2023 replizierte die belangte Behörde zu den Ausführungen des Bf. vom 26.2.2023 in nachstehender Art und Weise:

Mit Eingang des BFG vom 7.3.2023 wurde der belangten Behörde die Stellungnahme des Beschwerdeführers (Bf.) vom 24.2.2023 zum Vorhalt des BFG vom 26.1.2023 übermittelt. Gleichzeitig wurde der belangten Behörde die Möglichkeit eingeräumt, innerhalb von fünf Wochen ab Zustellung des Schriftstückes eine Replik zu erstatten. Von dieser Möglichkeit macht die belangte Behörde innerhalb offener Frist hiermit Gebrauch und erstattet folgende Stellungnahme:

1. Stellungnahme des Bf. vom 24.2.2023

Der Bf. moniert in seiner Stellungnahme erstmals, die belangte Behörde habe im Vorlagebericht vom 12.2.2018 den für den Beschwerdepunkt maßgeblichen Sachverhalt nicht ausreichend dargelegt bzw. die belangte Behörde (und auch das BFG) gehe von einem nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Sachverhalt aus.

Zusammengefasst wird in der Stellungnahme vorgebracht, dass ab 1.1.1998 und somit vor Aufnahme der Sanierungs- und Ausbauarbeiten ausschließlich das Erdgeschoss des Hauses ***7*** der ***10*** zur Nutzung überlassen worden war (im Sonderbetriebsvermögen des Bf.), hingegen war das 1. Oberschoss ab 1.1.1998 sowie das ausgebaute Dachgeschoss ausschließlich dem Privatvermögen des Bf. zuzuordnen (Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung). Diese Umstände seien der belangten Behörde aufgrund einer Eingabe des Bf. vom 25.10.2016 sowie zweier Außenprüfungen (Jahre 1997 - 2000 bzw. 2005 - 2007) bekannt gewesen und nicht beanstandet worden. In Bezug auf den zur Finanzierung aufgenommenen Investitionskredit in Fremdwährung wird ausgeführt, dass dieser ausschließlich der Sanierung des 1. Obergeschosses sowie dem Ausbau des Dachgeschosses diene und in keinem Zusammenhang mit dem im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Erdgeschoss stand. Lediglich während der Phase der Generalsanierung wurde der Investitionskredit in Fremdwährung im Sonderbetriebsvermögen platziert und später in den Bereich Vermietung und Verpachtung überstellt.

Das sanierte 1. Oberschoss und das ausgebaute Dachgeschoss sowie der Investitionskredit in Fremdwährung waren ausschließlich dem außerbetrieblichen Bereich (Vermietung und Verpachtung) zuzuordnen und konnten somit zu keinem Zeitpunkt Gegenstand einer Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen des Bf. sein.

2. Stellungnahme der belangten Behörde

Grundsätzlich darf darauf hingewiesen werden, dass der dem Bf. zur Kenntnis gebrachte Vorlagebericht vom 12.2.2018 den Charakter eines Vorhalts gehabt hat und es dem Bf. unbenommen geblieben wäre, in Bezug auf den dargelegten Sachverhalt nach Kenntnisnahme entgegenzutreten (vgl. BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015).

Mit Eingabe des Bf. vom 24.2.2023 ist nun fünf Jahre nach Ergehen des Vorlageberichts eine Stellungnahme erfolgt.

Einleitend ist festzuhalten, dass der Bf selbst in seinen Eingaben (vgl. bspw. die Seiten 2 bis 5 des Beschwerdeschriftsatzes vom 30.11.2017) sowie noch zuletzt vor dem BFG im Rahmen einer Erörterung des Sachverhalts (vgl. die Seiten 1 und 2 der Niederschrift vom 22.9.2022) davon ausgegangen ist, den Investitionskredit in Fremdwährung für sein dem Sonderbetriebsvermögen zuzurechnenden Gebäude aufgenommen zu haben bzw. dieses Gebäude zum Stichtag 31.12.2006 samt der auf diesem lastenden Verbindlichkeiten in sein Privatvermögen übernommen zu haben.

Die belangte Behörde hatte keinen Zweifel den in der Beschwerdeschrift bekanntgegebenen Sachverhalt nicht als erwiesen anzunehmen, weil aus dem bei der Behörde seit 2013 ausschließlich elektronisch geführten Veranlagungsakt des Bf. keine Tatsachen aktenkundig gewesen sind, die einen abweichenden Sachverhalt zur Folge gehabt hätten.

Laut Stellungnahme des Bf. stellt sich der Sachverhalt aber anders als erwiesen angenommen dar. Da die Wurzel im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt ca. 25 Jahre zurückliegt war es notwendig, den Veranlagungsakt in physischer Form im Aktenlager/Archiv anzufordern und -

sofern entsprechende Unterlagen im Akt aufliegen - sich tiefergehend mit dem Aktenmaterial auseinanderzusetzen.

Der physische Veranlagungsakt ist am 23.3.2023 bei der belangten Behörde eingelangt.

In Bezug auf den in der Stellungnahme des Bf. angesprochenen Bericht über die Außenprüfung vom 15.3.2002 betreffend die Jahre 1997 - 2000 muss mitgeteilt werden, dass dieser im Akt nicht aufliegt und somit der belangten Behörde nicht vorliegt. Dieser Umstand erscheint nicht ungewöhnlich, weil Aktenteile in physischen Veranlagungsakten nach Ablauf einer vorgegebenen Zeit skartiert und datenschutzgerecht entsorgt wurden. Zu im Rahmen der Außenprüfung allfällig getroffenen Feststellungen kann die belangte Behörde daher - mangels Kenntnis - keine Stellung beziehen.

Der in der Stellungnahme des Bf. erwähnte Bericht über die Außenprüfung vom 12.11.2009 ist im Akt aufliegend und ist dieser Stellungnahme als Beilage angefügt. Diese Prüfung umfasste die Zeiträume 2005 - 2007. Der Bericht enthält in der Tz 6 die Feststellung, dass im Jahr 2006 ein Gebäudeteil der Liegenschaft ***7*** in das Privatvermögen des Bf. übernommen wurde; um welchen Gebäudeteil es sich konkret handelt, ist dieser Tz. nicht zu entnehmen. Eine Zusammenschau der in Tz. 6 und Tz. 8 getroffenen Feststellungen zeigt, dass es sich bei den in Tz. 6 angeführten Gebäudeteil um den Altbestand im Erdgeschoss gehandelt hat (vgl. Entnahmewert Tz. 6 und AfA-Bemessungsgrundlage Tz. 8). Der Bericht enthält in der Tz 9 eine weitere für das gegenständliche Rechtsmittelverfahren relevante Feststellung. In dieser Tz wird festgehalten, dass eine Richtigstellung der Zinsen anhand einer berichtigten Erklärung erfolgt. Dieser Feststellung ist die Eingabe des Bf. vom 8.5.2009 vorausgegangen, mit der er eine berichtigte Einkommensteuererklärung eingebracht hat.

Begründend wurde ausgeführt, dass in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung die Zinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in CHF anstatt in EUR eingetragen wurden. Überdies enthält der Bericht keine weiteren für das gegenständliche Rechtsmittelverfahren relevanten Feststellungen.

Im physischen Akt befinden sich in den Veranlagungsjahren 2003 - 2006 ua. die Überschussrechnungen betreffend die Vermietung und Verpachtung der Gebäudeteile 1. und 2. Obergeschoss (Anmerkung: gemeint wohl das ausgebaute Dachgeschoss) der Liegenschaft ***7***. Diese Überschussrechnungen entsprechen den Beilagen 11 – 14 zur Stellungnahme des Bf.

Es erscheint nach Ansicht der belangten Behörde somit dokumentiert, dass das 1. Obergeschoss ab 1.1.1998 sowie das ausgebaute Dachgeschoss von Beginn an ausschließlich dem Privatvermögen des Bf. (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und das Erdgeschoss bis zum 31.12.2006 dem Sonderbetriebsvermögen des Bf. bzw. ab 1.1.2007 dem Privatvermögen des Bf (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zuzuordnen ist.

In Bezug auf den Investitionskredit in Fremdwährung befinden sich weder im elektronischen noch im physischen Veranlagungsakt Unterlagen, die eine exakte Zuordnung zu einem konkreten Wirtschaftsgut belegen könnten.

Die Erläuterungen zur Ergänzungsbilanz laut Beilage 2 zur Stellungnahme des Bf. bzw. die Ergänzungsbilanz laut Beilage 1 zur Stellungnahme des Bf. sowie die Stellungnahme des Bf. (Seite 5 „... Es wurde zunächst während der Phase der Generalsanierung im Rahmen meines Sonderbetriebsvermögens platziert, von wo es später bestimmungsgemäß in den privaten V+V-Bereich überstellt wurde...“) lassen aufgrund des Verbindlichkeitsstandes gegenüber Kreditinstituten iHv 68.391,48 Euro laut Beilage 1 zur Stellungnahme des Bf. den Schluss zu, dass das (negative) passive Wirtschaftsgut Investitionskredit in Fremdwährung (endfällig) nicht dem im Sonderbetriebsvermögen des Bf. befindlichen Gebäudeteil gewidmet und zuzurechnen war. Seitens der belangten Behörde bestehen keine Bedenken es als erwiesen anzunehmen, dass der Investitionskredit in Fremdwährung von Beginn an ausschließlich den Wirtschaftsgütern des Privatvermögens des Bf. (1. Obergeschoss sowie das ausgebaute Dachgeschoss im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zuzuordnen war.

In Bezug auf die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ergibt sich keine Änderung zum bisherigen Vorbringen der belangten Behörde. Die aufgrund von Wechselkursschwankungen resultierenden Tilgungsmehrbeträgen können bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden (vgl. VwGH 24.10.2009, Ra 2018/15/0114; VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011).

Es wird weiterhin beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich die gemäß § 28 Abs. 3 Z 3 EStG zu berücksichtigenden Aufwendungen bestehenden seitens der belangten Behörde keine Bedenken, diese laut Beilage 3 zur Stellungnahme des Bf. anzusetzen.

25. Replik des Bf. vom 4.5.2023 zu den Ausführungen der belangten Behörde vom 31.3.2023

Mit Eingabe vom 4.5.2023 erstattete der Bf. zu den mit 31.3.2023 datierten Ausführungen der belangten Behörde eine Replik nachstehenden Inhalts:

Zur Stellungnahme (Äußerung) des Finanzamtes Österreich vom 31.3.2023, zugestellt am 7.4.2023, erstatte ich binnen offener Frist im Sinne der mir eingeräumten Möglichkeit nachstehende STELLUNGNAHME / REPLIK

Diese führe ich aus wie folgt:

1. Zu den Ausführungen des Finanzamtes in Punkt 1. der Stellungnahme vom 31.3.2023 gibt es von meiner Seite keine Anmerkungen.

2. Zu Punkt 2. (Absätze 1 bis 10) der Stellungnahme des Finanzamtes Österreich:

Die Ausführungen des Finanzamts Österreich lassen den Vorwurf durchklingen, ich hätte es als Beschwerdeführer verabsäumt, schon anlässlich der Kenntnisnahme des Abschnitts III. des Vorlageberichts vom 12.2.2018 (Sachverhalt) den Darlegungen der Behörde entgegenzutreten.

Dazu ist festzuhalten, dass die Ausführungen im Vorlagebericht grundsätzlich nicht gänzlich falsch sind, sie waren nur sehr knapp (kurz) gefasst und haben der Komplexität der Abläufe nicht Rechnung getragen. Darüber hinaus haben sie mit keinem Wort auch nur einen Hinweis darauf umfasst, es könnte an dem für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlichen „Veranlassungszusammenhang“ mangeln. Noch viel weniger war im Vorlagebericht davon die Rede, dass es innerhalb der Kreditlaufzeit zu einer „Unterbrechung“ dieses Zusammenhangs gekommen sein könnte.

Erst mit Vorhaltschreiben vom 26.1.2023 wurde mir, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0018, die Rechtsansicht des BFG zur Kenntnis gebracht, wonach „der (betriebliche) Veranlassungszusammenhang zufolge der Betriebsaufgabe (der ***10***) zum 31.12.2006 durchbrochen worden“ wäre und daher ein „Sofortabzug der Tilgungsmehrbeträge als Werbungskosten nicht in Betracht“ kommen würde. Durch diese, auf falschen Sachverhaltsannahmen beruhenden Schlussfolgerungen des BFG, sah ich mich natürlich veranlasst, nochmals in aller Tiefe auf die Details des komplexen Sachverhalts einzugehen und diese mit meiner Eingabe vom 24.2.2023 anhand entsprechender Beweisstücke auszuführen und diese mit meiner Eingabe vom 24.2.2023 anhand entsprechender Beweisstücke auszuführen und entsprechend zu begründen.

3. Zu Punkt 2. (Absätze 11, 12 und 13) der Stellungnahme des Finanzamtes Österreich

Mit der an dieser Stelle getroffenen Feststellung schließt sich das Finanzamt Österreich meiner Darstellung über die „ausschließliche Zugehörigkeit des 1. und 2. Obergeschoßes des Hauses ***14***, zum Privatvermögen im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ an, wobei es bekräftigend hinzufügt, dass diese Zugehörigkeit der Behörde somit „dokumentiert erscheint“. Hinsichtlich des 1.OG's sieht das Finanzamt Österreich diese Zugehörigkeit als „ab 01.01.1998“ und hinsichtlich des ausgebauten Dachgeschoßes als „von Beginn an“ gegeben, während es das Erdgeschoß bis 31.12.2006 als dem Sonderbetriebsvermögen und erst danach ab 1.1.2007 als ebenfalls dem Privatvermögen (V+V) dienend, einstuft.

Was die Würdigung des CHF-Kredits anbelangt, lässt die nunmehr vorliegende Stellungnahme des Finanzamts Österreich an der Präzisierung der Ausdrucksweise keinen Wunsch mehr offen, wenn es ausführt, dass „seitens der belangten Behörde keine Bedenken bestehen, es als erwiesen anzunehmen, dass der Investitionskredit in Fremdwährung von Beginn an ausschließlich den Wirtschaftsgütern des Privatvermögens des Beschwerdeführers (1.

Obergeschoss sowie das ausgebaute Dachgeschoss im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zuzuordnen war“.

Mit diesen beiden Feststellungen übernimmt das Finanzamt Österreich den von mir schon in der Beschwerdeschrift und insbesondere in zahlreichen nachfolgenden Eingaben ausführlich dargestellten Sachverhalt eins zu eins, womit das Argument der erstmals in der Stellungnahme des Finanzamts Österreich vom 24.10.2022 zur Niederschrift über den Verlauf der Erörterung des Sachverhalts (Seite 2, letzter Absatz) ins Spiel gebrachten Schädlichkeit der „Unterbrechung des Veranlassungszusammenhangs“, auf Grund welcher, unter Verweis auf zwei VwGH-Entscheidungen (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0114 und VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011) den Tilgungsmehraufwendungen die Abzugsfähigkeit abgesprochen worden war, als in Wirklichkeit nicht zutreffend, wohl endgültig entsorgt sein sollte.

Auch der im Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 26.1.2023 unter Punkt 4.2. noch vertretenen, der Stellungnahme des Finanzamts Österreich vom 24.10.2022 nachempfundenen Rechtsauffassung, nämlich den „Sofortabzug der Tilgungsmehraufwendungen“ zufolge der nunmehr als tatsachenwidrig festgestellten, weil in Wirklichkeit nicht erfolgten „Entnahme des Gebäudes sowie dessen Nutzung zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte als nicht in Betracht kommend“ beurteilen zu müssen, ist damit mangels Setzung einer Unterbrechungshandlung tatbestandsmäßig der Boden entzogen.

Der (betriebliche) Veranlassungszusammenhang - im konkreten Fall abgewandelt auf den hier geforderten, wirtschaftlichen Zusammenhang mit den, den Gegenstand der Besteuerung darstellenden V+V-Einkünften aus der Vermietung von Teilen des Hauses ***14*** - zwischen den zum Abzug als Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 1 EStG 1988 geltend gemachten Tilgungsmehrbeträgen des CHF-Kredits einerseits und den in Rede stehenden V+V-Einkünften - wie vom Finanzamt Österreich nunmehr zutreffend festgestellt - steht damit von Beginn an fest.

Damit ist aber definitiv klargestellt, dass es in Bezug auf den „Veranlassungszusammenhang“ keine Unterbrechung gegeben hat, d.h. dass der CHF-Kredit von der Kreditaufnahme bis zu seiner Tilgung durch den Zweck, dem er ausschließlich diente (Finanzierung der Gebäudeinvestitionen im privat genutzten 1. und 2. Obergeschoss des Hauses ***14***), veranlasst gewesen ist. Mit dieser abschließenden Zuordnung der Schuld ist aber auch die Zuordnung der durch die Kreditaufnahme ausgelösten Finanzierungskosten (Zinsen, Spesen und Tilgungsmehraufwendungen) zu jener Einkunftsart, mit welcher das Bestehen des Veranlassungszusammenhangs nach Ansicht der belangten Behörde „als erwiesen anzunehmen ist“, das sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, unverrückbar als zwingend daraus abzuleitende, weitere Sachverhaltsfeststellung entschieden (analog der Behandlung der Zinsen).

4. Zu Punkt 2. (Absätze 14 und 15) der Stellungnahme des Finanzamtes Österreich

Auf Grund der nunmehrigen (geänderten) Ausführungen zum Sachverhalt in der Stellungnahme des Finanzamts Österreich vom 31.3.2023 hätte die belangte Behörde ihre frühere „rechtliche Beurteilung des Sachverhalts“ überdenken müssen, weil angesichts der obigen Ausführungen keine Rede mehr davon sein kann, dass es sich bei den anlässlich von Tilgungszahlungen des CHF-Kredits entrichteten (im Sinne des § 19 Abs 2 EStG 1988 abgeflossenen) Tilgungsmehraufwendungen „nicht um Werbungskosten, die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind“ handelt, wie es im 4. Absatz des Vorlageberichts vom 12.2.2018 noch behauptet worden war.

Es zeigt sich nämlich ein unlösbarer Widerspruch zwischen der nunmehrigen Feststellung des Finanzamts Österreich, wonach die Zugehörigkeit des in Rede stehenden CHF-Kredits – und damit notwendigerweise auch der bezüglichlichen Finanzierungskosten - zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (V+V) „als erwiesen anzunehmen ist“ einerseits und der vorstehend wiedergegebenen, früheren Behauptung im Absatz 4 des Vorlageberichts („es handle sich nicht um bei den V+V-Einkünften abzusetzende Werbungskosten“) andererseits. Die Tilgungsmehraufwendungen können nach den Gesetzen der Logik nicht zugleich beides sein, nämlich einmal Werbungskosten bei V+V-Einkünften und das andere Mal keine Werbungskosten bei V+V-Einkünften.

Eine weitere Ungereimtheit ist offensichtlich, wenn man versucht, die im Vorlagebericht vom 12.2.2018 zu Punkt 1. Fremdwährungskursverluste, in den Abs. 2 und 3 in zutreffender Weise angeführten, allgemeinen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit, insbesondere das dort genannte Erfordernis, dass „Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind“, mit der nunmehrigen Feststellung des Finanzamts Österreich abzugleichen, wonach der CHF-Kredit „von Anfang an Wirtschaftsgütern des Privatvermögens des Beschwerdeführer im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen war“, weil die logische Schlussfolgerung aus diesen beiden, einander ergänzenden Feststellungen wohl die sein müsste, nunmehr die Abzugsfähigkeit der Tilgungsmehrbeträge bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung anzuerkennen.

Doch entgegen dieser zwingend logischen Schlussfolgerung äußert sich das Finanzamt Österreich in der vorliegenden Stellungnahme vom 31.3.2023 bezüglich der rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts („Abzug von wechselkursbedingten Mehraufwendungen bei Tilgung fremdfinanzierter CHF-Schulden als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“) weiterhin ablehnend und beharrt auf seinem Standpunkt, dass sich gegenüber seinem bisherigen Vorbringen „keine Änderung ergeben“ hätte. Dieser Aussage ist entgegenzutreten und kann diese nicht unwidersprochen bleiben, da sich mit der nunmehrigen zweifelsfreien Anerkennung des Veranlassungszusammenhangs der Tilgungsmehraufwendungen mit den ertragsteuerlich relevanten V+V-Einkünften eine gegenüber bisher geänderte Klarstellung des Sachverhalts ergeben hat, die der früheren rechtlichen Beurteilung - die noch auf dem Nichtbestehen bzw. einer Unterbrechung des

Veranlassungszusammenhangs beruhte – ganz offensichtlich noch nicht zugrunde gelegt worden sein konnte.

Die vorstehenden Ausführungen lassen sich dahingehend zusammenfassen, dass die Gesamtheit der im Vorlagebericht vom 12.2.2018 zum Punkt 1. „Fremdwährungskursverluste“ angeführten rechtlichen Begründung für deren behauptete Nichtabzugsfähigkeit durch die nunmehr vorliegenden definitiven Feststellungen im Stellungnahme-Schreiben des Finanzamts Österreich vom 31.3.2023 zur Gänze hinfällig geworden zu sein scheinen, wie sich aus der nachfolgenden Darstellung der einzelnen Punkte (Absätze 4 bis 10) erweist:

a) Soweit die grundsätzliche Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben als Werbungskosten im Bereich der V+V-Einkünfte mit dem Argument bestritten wird, dass sie „in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einkünften stehen“, bzw. „keinen unmittelbaren Bezug zu den Einkünften aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut aufweisen“ (Absatz 4 des Vorlageberichts), stehen diese Argumente in unlösbarem Widerspruch zu den obigen, letztgültigen Feststellungen des Finanzamts Österreich.

b) Die Absätze 5 und 6 der rechtlichen Ausführungen des Vorlageberichts befassen sich mit den von der Behörde gezogenen Vergleichen meines beschwerdegegenständlichen Falls mit vom VwGH behandelten anderen Beschwerdefällen, wobei im Falle des Erkenntnisses vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026, der sachlich durchaus gerechtfertigte Analogieschluss zum Abzug von Fremdwährungskursverlusten im betrieblichen Bereich lediglich zufolge der nicht identen Einkunftsart zu Unrecht als vermeintlich „nicht anwendbar“ erklärt wurde, während im Erkenntnis vom 26.1.2017, Ro 2015/15/001, das sich mit der Abzugsfähigkeit von „Optionsprämien“ befasst, deren vergleichbare Abzugsfähigkeit im V+V-Bereich bloß zufolge ihrer Eignung, auch der „Vermeidung von Kapitalverlusten“ zu dienen, zu Unrecht in Abrede gestellt wurde.

Meine, den Rechtsansichten der Behörde bereits in der Beschwerdeschrift vom 31.10.2017 entgegengehaltenen, umfangreichen (die Seiten 9 bis 45 umfassenden), grundsätzlichen rechtlichen Einwendungen gegen die von ihr gezogenen unrichtigen rechtlichen Schlüsse, zu deren Rechtfertigung die beiden VwGH-Erkenntnisse nachgeschoben wurden, blieben bisher unwidersprochen.

c) In den Absätzen 7, 8 und 9 der rechtlichen Ausführungen des Vorlageberichts versuchte die belangte Behörde zu klären, ob die bezüglichen Ausgaben ersatzweise („Da die Fremdwährungsverluste somit nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt werden können, ist zu prüfen, ob eine Berücksichtigung bei einer anderen der sieben Einkunftsarten denkbar ist.“), bei einer anderen Einkunftsart zum Abzug gebracht werden könnten, wobei ihr für diese Prüfung nur mehr die „Sonstigen Einkünfte des § 29 und 30 EStG 1988“ in der für die Veranlagungszeiträume jeweils gültigen Fassung zu Gebote standen.

Das Ergebnis dieser Prüfung war naturgemäß negativ, da entrichtete Mehrbeträge anlässlich der Tilgung von Fremdwährungsschulden, die zur Finanzierung von Investitionen im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgenommen worden waren, sich per definition nicht in den Bereich einer anderen Einkunftsart einordnen lassen, vor allem aber, weil weder die Aufnahme einer Fremdwährungsschuld noch deren gänzliche oder teilweise Rückzahlung ein „Spekulationsgeschäft“ sind - wie in Abs 7, 8 und 9 des Vorlageberichts fälschlich, wenn auch mit einer anderen Begründung, behauptet wird - und die versuchte Zuordnung der genannten Ausgaben zu den Spekulationseinkünften daher schon dem Grunde nach scheitern muss.

d) Der unter Abs. 10 der rechtlichen Begründung des Vorlageberichts behandelte Eventualantrag gemäß § 28 Abs 3 Z 3 EStG 1988 steht mit den hier strittigen Fragen in keinem unmittelbaren Zusammenhang. Er ist im Übrigen auf Grund der inzwischen erfolgten zahlenmäßigen Berichtigung insoweit überholt und betrifft außerdem nur die hier nicht gegenständlichen Jahre 2013 ff.

e) Damit ist aber allen Punkten der rechtlichen Begründung des Vorlageberichts vom 12.2.2018, soweit sie von materieller Bedeutung für die Aberkennung der strittigen Währungskursverluste waren (Abs 4 bis 9), durch die beiden Feststellungen des Finanzamts Österreich in seinem Stellungnahme-Schreiben vom 31.3.2023 die rechtliche Grundlage entzogen. Die vorgenommene Kürzung der bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2011 ff geltend gemachten Werbungskosten erfolgte demnach begründungslos, womit sich die angefochtenen Bescheide im Sinne von § 93 Abs 3 lit a BAO auch insoweit als rechtswidrig erweisen.

Es wird daher - wie schon bisher beantragt - die diesbezüglich vorgenommene Zurechnung fallen zu lassen sein, da die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegte rechtliche Begründung wegen der zwischenzeitlich gewonnenen, detaillierten, neuen Erkenntnisse zum Sachverhalt hinfällig geworden ist.

f) Der danach auf Seite 5 der Stellungnahme vom 31.3.2023 getätigte Verweis auf zwei weitere VwGH-Erkenntnisse (24.10.2009, richtig wohl 2019, Ra 2018/15/0114 und 26.1.2017, Ro 2015/15/0011) bringt keinen Erkenntnisgewinn, zumal beide Erkenntnisse nicht neu sind, sondern auf ihren Inhalt im gegenständlichen Verfahren bereits mehrfach Bezug genommen worden ist. Das frühere Erkenntnis vom 26.1.2017 wurde bereits in Beilage./I, Seite 5 oben, des Vorbereitenden Schriftsatzes vom 18.1.2021 als hier nicht anwendbare unrichtige Gesetzesauslegung dargestellt. Zum späteren Erkenntnis vom 24.10.2019, bei dem es um den Abzug eines Konvertierungsverlusts ging und auf das wir durch die Stellungnahme des Finanzamts Österreich vom 24.10.2022 hingewiesen worden sind, habe ich mich ebenfalls bereits im Vorbereitenden Schriftsatz vom 18.1.2021 auf den Seiten 6 bis 12 und ein weiteres Mal in der Gegenäußerung/Replik zur genannten Stellungnahme des Finanzamts Österreich

vom 24.10.2022 umfassend geäußert und die uns entgegengehaltenen Rechtssätze des Finanzamts - bisher unwidersprochen - entkräftet.

g) Schließlich ist kritisch anzumerken, dass eine Auseinandersetzung der Behörde mit meinen, den angefochtenen Bescheiden entgegengehaltenen rechtlichen Einwendungen der Beschwerdeschrift bisher überhaupt nicht erfolgt ist. Vielmehr hat sich die Behörde darauf beschränkt, VwGH-Erkenntnisse und BFG-Erkenntnissen zu zitieren, wobei es uns jeweils möglich war, deren Anwendbarkeit auf den vorliegenden Fall ausnahmslos zu entkräften. Inwieweit der verbleibende wesentliche Verfahrensmangel der Nicht-Auseinandersetzung, respektive der fehlenden „vollständigen Erörterung der Sache“ im Sinne des § 275 Abs 1 und 2 BAO, die angefochtenen Bescheide rechtswidrig erscheinen lässt, mag offenbleiben. In Anbetracht der beharrlichen Weigerung, sich mit den im Zuge des bereits seit vielen Jahren laufenden Verfahrens vorgetragenen umfassenden rechtlichen Einwendungen (zB. auch den mehrfachen Hinweisen auf die geänderte Judikatur in Deutschland und die Fortentwicklung der heimischen Lehre - etwa Univ. Prof. Dr. Beiser) in einer für uns wahrnehmbaren Weise zu befassen und sich mit diesen Argumenten entsprechend auseinanderzusetzen, möchte ich die darin zu erblickende Rechtswidrigkeit zumindest anmerken und auf diese hinweisen.

5. Zur Schlussbemerkung auf Seite 5 der Stellungnahme des Finanzamtes Österreich

Die im bisherigen Beschwerdeverfahren unstrittig gewesene Absetzung der Denkmalschutzaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 erfährt nunmehr eine abschließende Würdigung dadurch, dass seitens der belangten Behörde „keine Bedenken bestehen, diese laut Beilage 3 zur Stellungnahme des Beschwerdeführers anzusetzen“.

Damit wurde der mit der Stellungnahme zum Vorhalt des BFG vom 26.1.2023 vorgenommenen Berichtigung der zahlenmäßigen Ansätze der bezüglichen Absetzposten in den Jahren 2013, 2014 und 2015 antragsgemäß Rechnung getragen, womit ich mich naturgemäß einverstanden erkläre.

6. Anmerkung ohne Bezugnahme auf das Stellungnahme-Schreiben des Finanzamts Österreich

Ohne Rückäußerung des Finanzamtes sind bisher auch die mehrfachen Hinweise auf die Verletzung des Sachlichkeitsgebots des Artikel 7 B-VG bzw. der Grundfreiheiten des AEUV durch den Inhalt der angefochtenen Bescheide geblieben, weil durch die Einschränkung der Abzugs Fähigkeit von Werbungskosten das im Steuerrecht geltende objektive Nettoprinzip unterlaufen wird. Ein diesbezügliches Vorbringen habe ich zuletzt in der Gegenäußerung/Replik, zur Stellungnahme des Finanzamts Österreich vom 24.10.2022 und davor in meiner Stellungnahme/Äußerung vom 11.3.2021 zur Replik der belangten Behörde vom 12.2.2021 erstattet, und angeregt, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten.

Dieses Vorbringen wird an dieser Stelle nochmals in Erinnerung gerufen.

Ich beantrage daher wie bisher und halte mein bisheriges Vorbringen und meine Anträge zur Gänze aufrecht.

26. Stellungnahme des FA Österreich vom 25.5.2023 zur Replik des Bf. vom 2.5.2023

Mit Eingabe vom 25.5.2023 gab die belangte Behörde eine Stellungnahme nachstehenden Inhalts ab:

Mit Eingang des BFG vom 4.5.2023 wurde der belangten Behörde die Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 2.5.2023 übermittelt. Gleichzeitig wurde der belangten Behörde die Möglichkeit eingeräumt, innerhalb von drei Wochen ab Zustellung des Schriftstückes eine Replik zu erstatten.

Die belangte Behörde macht von der Möglichkeit der Erstattung einer Replik keinen Gebrauch.

Bezugnehmend auf die Stellungnahme der belangten Behörde vom 31.3.2023 wird mitgeteilt, dass diese auf der Seite 4 eine Unschärfe in der Formulierung aufweist.

Der Textteil auf der Seite 4 lautet wie folgt: „Seitens der belangten Behörde bestehen keine Bedenken es als erwiesen anzunehmen, dass der Investitionskredit in Fremdwährung von Beginn an ausschließlich den Wirtschaftsgütern des Privatvermögens des Bf. (1. Obergeschoss sowie das ausgebaute Dachgeschoss im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zuzuordnen war.“

Dieser Textteil wird hiermit berichtigt und lautet nun wie folgt: „Seitens der belangten Behörde bestehen keine Bedenken es als erwiesen anzunehmen, dass der Investitionskredit in Fremdwährung ausschließlich für Investitionen der - der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden - verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (1. Obergeschoss sowie das ausgebaute Dachgeschoss) aufgenommen wurde.“

In Anlehnung an die Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0114; VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011) wird weiterhin beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

27. Übermittlung der Eingabe vom 25.5.2023

In der Folge wurde seitens des BFG die unter Punkt 26 angeführte Stellungnahme der belangten Behörde dem Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt.

28. Ergänzungsschriftsatz des Bf. vom 21.8.2023

Mit Eingabe vom 21.8.2023 übermittelte der Bf. dem BFG einen Schriftsatz nachstehenden Inhalts:

Zur Vorbereitung der in der gegenständlichen Beschwerdesache für den 19.9.2023 anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem BFG erstatte ich noch nachstehenden

ERGÄNZENDEN SCHRIFTSATZ:

Diesen führe ich aus wie folgt:

1. Vorweg wird nochmals der guten Ordnung halber auf mein bisheriges Vorbringen und die bis dato vorgelegten Beweismittel verwiesen. Dies mit dem Bemerken, dass mein bisheriges Vorbringen und die bisherigen Anträge zur Gänze aufrecht bleiben.

2. Festzuhalten ist nochmals, dass sämtliche bisher vom Finanzamt entgegengehaltenen höchstgerichtlichen Erkenntnisse, einschließlich der VwGH-Erkenntnisse vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0114 sowie vom 26.1.2017, Ro 2015/15/0011, nicht geeignet sind, meinen Rechtsstandpunkt in irgendeiner Form zu entkräften, weshalb ich nach wie vor beantrage, meiner Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.

Wie aus der letzten Stellungnahme des Finanzamtes vom 25.5.2023 ersichtlich, hat es das Finanzamt unterlassen, sich mit den in meiner Beschwerdeschrift vorgetragenen ausführlichen rechtlichen Argumenten zum Werbungskostenabzug von realisierten Kursverlusten im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (V + V) im Laufe des Verfahrens im Detail auseinanderzusetzen. Es ist auch keine Würdigung der EU-rechtlichen Einwendungen (siehe dazu noch unten) erfolgt.

Bemerkenswert ist die Tatsache, dass in der Stellungnahme des Finanzamts Österreich vom 25.5.2023 neuerlich das VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0114 zitiert wird, obwohl dieses Erkenntnis ausschließlich den Abzug von Konvertierungskosten für Fremdwährungskredite zum Gegenstand hat. Kosten, die in den bei mir streitgegenständlichen und beschwerdegegenständlichen Jahren 2011 und 2012 gar nicht angefallen sind, da in diesen Jahren keine Konvertierungen erfolgten.

3. Zu den zwei zitierten VwGH-Erkenntnissen habe ich bereits in den letzten Stellungnahmen darauf hingewiesen, dass sich aus den Erkenntnissen des VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0114 und vom 26.1.2017, Ro 2015/15/0011, für die Finanzverwaltung argumentativ nichts gewinnen lässt, zumal beide Erkenntnisse nicht neu sind, sondern auf ihren Inhalt im gegenständlichen Verfahren bereits mehrfach Bezug genommen worden ist. Das Erkenntnis vom 26.1.2017 wurde bereits in Beilage „I“ des Vorbereitenden Schriftsatzes vom 18.1.2021 als hier nicht anwendbare Gesetzesauslegung dargestellt. Zum VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2019, bei dem es um den Abzug eines Konvertierungsverlusts ging, habe ich mich ebenfalls bereits im Vorbereitenden Schriftsatz vom 18.1.2021 auf den Seiten 6 bis 12 und ein weiteres Mal in der

Gegenäußerung/Replik zur genannten Stellungnahme des Finanzamts Österreich vom 24.10.2022 umfassend geäußert und die mir entgegengehaltenen Rechtssätze des Finanzamts - bisher unwidersprochen - entkräftet.

Daher kann auch der in der letzten Stellungnahme des Finanzamtes vom 25.5.2023 im letzten Absatz enthaltene und in keiner Weise substantiierte pauschale Verweis auf die beiden Erkenntnisse des VwGH aus 2017 und 2019 an der Richtigkeit meiner Argumente im Sinne einer Stattgabe der Beschwerde nichts ändern.

Mit einer stattgebenden Entscheidung des BFG in der vorliegenden Beschwerdesache würde im Übrigen auch die im Verfahren mehrfach von mir erwähnte Wiederherstellung einer – angesichts der im Verhältnis zur Bundesrepublik Deutschland gleichen Rechtslage - derzeit nicht bestehenden, gleichgelagerten rechtlichen Beurteilung von bei fremdwährungsfinanzierten Investitionen im Bereich Vermietung und Verpachtung anfallenden Kursdifferenzen als Werbungskosten erreicht. Auch diese Überlegung muss zu einer Stattgabe meiner Beschwerde führen.

4. Ich verweise auf und erinnere überdies nochmals an meine Anregung eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH, das ich bereits in meiner Stellungnahme vom 5.11.2021 wie folgt ausgeführt habe (Zitat):

„Wie aus den mit meiner letzten Eingabe vom 15.1.2021 vorgelegten (überzeugenden) Überlegungen von Univ. -Prof. Dr. Beiser (aaO) hervorgeht, kann eine systemkonsistente Einmalerfassung sämtlicher Kosten und Kostenminderungen (insbesondere von Kursverlusten) aus Fremdwährungsfinanzierungen im Sinne des objektiven Nettoprinzipis nur dann erreicht werden, wenn diese einheitlich als abzugsfähig berücksichtigt werden.

Damit kann (verfassungskonform) auch eine sachlich nicht gerechtfertigte Einschränkung von Werbungskosten gemäß § 16 EStG und § 28 EStG vermieden werden, ebenso wie eine durch die Diskriminierung von Fremdwährungskrediten im Vergleich zu einer EURO-Kreditfinanzierung einhergehende Verletzung der Grundfreiheiten des AEUV. Die belangte Behörde übersieht bei ihren Ausführungen, dass sich weder der VwGH noch der VfGH in den von der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 12.2.2021 zitierten Beschlüssen mit Fragen des Unionsrechts auseinandergesetzt und nur „Formalbeschlüsse“ bzw. Aufhebungsbeschlüsse gefasst haben. So hat der VfGH etwa in der von der belangten Behörde zitierten Entscheidung vom 29.11.2014, G137/2014 ua, lediglich (und zu einem vom gegenständlichen Verfahren abweichenden Sachverhalt) ausgesprochen, dass die Anträge des BFG auf Aufhebung einer Bestimmung des EStG 1988 wegen mangelnder Präjudizialität zurückzuweisen sind. Inhaltliche Überlegungen zur Vereinbarkeit mit Unionsrecht haben dazu weder der VfGH noch der VwGH angestellt.

Die belangte Behörde lässt überdies auch außer Betracht, dass alleine der EuGH dafür zuständig ist, über Auslegungsfragen des Unionsrechts, die hier zweifellos präjudiziell sind, zu entscheiden (sogenanntes „Auslegungsmonopol“ des EuGH in Bezug auf das Unionsrecht). Der EuGH hat beispielsweise in seinem Urteil vom 6.10.1982, Rs 283/81 - „C.I.L.F.I.T.“ ausgesprochen, dass Artikel 177 Absatz 3 des damals in Geltung stehenden EWG-Vertrages (nunmehr Artikel 267 AEUV) dahingehend auszulegen ist, dass ein Gericht, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit (ordentlichen) Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, seiner Vorlagepflicht nachkommen muss, wenn in einem schwebenden Verfahren eine Frage des Gemeinschaftsrechts gestellt wird, es sei denn, es hat festgestellt, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende gemeinschaftsrechtliche Bestimmung bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.

Ob ein solcher Fall gegeben ist, ist aber unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Gemeinschaftsrechts, der besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und der Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Gemeinschaft zu beurteilen (EuGH aaO). Umgelegt auf den zu beurteilenden Sachverhalt bedeutet dies, dass keine der drei Voraussetzungen für eine Nichtvorlage an den EuGH erfüllt ist.

Gerade das Gegenteil ist der Fall, die diesbezügliche Argumentation der belangten Behörde ist daher nicht nachvollziehbar und geht ins Leere.

Dementsprechend halte ich meine bisherigen Anträge sowie auch die Anregung auf Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH durch das BFG zu den hier maßgeblichen Fragen im Zusammenhang mit Verlusten aus Fremdwährungskrediten und den präjudiziellen unionsrechtlichen Fragen vollinhaltlich aufrecht. “

Univ.-Prof. Dr. Beiser hinterfragt in dem von mir mit dem Vorbereitenden Schriftsatz vom 15.1.2021 vorgelegten und aktenkundigen Artikel in „Steuern, Ein systematischer Grundriss“ 18. Auflage vom Juli 2020, 76 ff auch das VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2019, 2018/15/0114, kritisch und gelangt zur klaren und überzeugenden Schlussfolgerung, dass damit das im Steuerrecht geltende objektive Nettoprinzip verletzt wird und damit ein Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot des Artikel 7 B-VG gegeben ist. Ein verfassungskonformes und unionsrechtskonformes Ergebnis im Sinne der Grundfreiheiten des AEUV kann daher nur erreicht werden, wenn eine Systemkonsistente Einmalerfassung sämtlicher Kosten und Kostenminderungen erfolgt und es zu keiner Diskriminierung von Fremdwährungskrediten im Vergleich zu Kreditfinanzierungen in Euro kommt (vgl. Beiser aaO).

Univ.-Prof. Dr. Beiser (aaO, Seite 79 dazu wörtlich (Zitat):

„Das Sachlichkeitsgebot nach Art 7 B- VG und eine verfassungskonforme Anwendung der nach § 16 abzugsfähigen Werbungskosten führen systematisch und teleologisch konsistent zum Abzug von Kursverlusten aus Fremdwährungskrediten und zur Erfassung von Kursgewinnen als Kosten senkende Einnahmen. Eine sachliche nach Art 7 B-VG gebotene und systemkonsistente Einmalerfassung wird so bei einer Vermietung im Privatvermögen ebenso erreicht wie bei einer Vermietung im Betriebsvermögen.“

Diesen Ausführungen von Univ.-Prof. Dr. Beiser ist nichts hinzuzufügen.

5. Ich beantrage daher wie bisher und halte mein bisheriges Vorbringen und meine Anträge zur Gänze aufrecht. Es wird beantragt, meiner Beschwerde Folge zu geben.

29. Mündliche Verhandlung vom 19.9.2023

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 19.9.2023 verweist der Richter auf die den Verfahrensparteien bekannten Schriftsätze, welche ob ihres Umfanges nicht mehr vorgetragen werden. In Ansehung der Tatsache, dass sich auf Grund der vom 26. Februar 2023 stammenden Stellungnahme des Beschwerdeführers zum Vorhalt des BFG, der Sachverhalt entgegen den bisherigen Parteienvorbringen in wesentlichen Punkten abgewichen ist, wird dieser der Vollständigkeit halber wie folgt vorgetragen:

„Der Bf. hat im Jahr 1998 für die Generalsanierung des in nämlichem Jahr ausschließlich in seinem Privatvermögen befindlichen 1. Obergeschosses bzw. für den Ausbau des Dachgeschosses, des, in ***3***, domizilierten Objekts am 25.5.1998 einen in CHF begebenen Kredit aufgenommen, wobei zunächst eine Laufzeit bis zum 13.10.2011 bedungen wurde.

Betreffend die Tragung des Kursrisikos lautet der drittletzte Satz obigen Kreditvertrags unter Punkt 8 „Sicherstellung“ wortwörtlich wie folgt:

„Jegliche Kursdifferenzen und alle Umrechnungs- und Konvertierungskosten gehen ausschließlich zu Ihren Lasten.“

Im Anschluss an einen - die Jahre 2007 bis 2010 umfassenden - „tilgungsfreien“ Zeitraum vereinbarte der Bf. mit der darlehensgebenden Bank - nach Leistung einer Abschlagszahlung von 100.00,00 CHF – den Kredit mittels Vierteljahreszahlungen von 9.375,00 CHF bedienen zu wollen.

In diesem Zusammenhang lautet das mit 9.8.2011 datierte –, vom Bf. am 16.8.2011 gegengezeichnete - Schreiben der kreditgewährenden Bank betreffend die Prolongation bzw. die Bedienungsmodalitäten des am 25.5. 1998 begebenen Kredits auszugsweise wortwörtlich wie folgt:

„Wir erklären uns bereit, den oben angeführten Kredit mit einem Teilbetrag von CHF 375.000,00 (= EUR 344.131,41) bis zum 15.8.2021 zu verlängern.

Die Rückführung erfolgt ab 15.11.2011 in 40 vierteljährlichen Kapitalraten von CHF 9.375,00 (= EUR 8.603,29) bei Terminverlust.

Die Zinsen, Provisionen und Spesen sind nach Vorschreibung innerhalb von 14 Tagen separat zu entrichten.

Die Rückzahlung des Kredits erfolgt währungskonform.

Die in dieser Vereinbarung ausgewiesenen Umrechnungen von CHF erfüllen ausschließlich Informationszwecke und erfolgen zum Devisenmittelkurs und ohne Berücksichtigung der im Devisenhandel üblichen Spannen und Spesen.“

Im streitgegenständlichen Zeitraum führten die in CHF zu leistenden Tilgungszahlungen im Vergleich zu den korrespondierenden Eurobeträgen letztendlich in die Verausgabung von Mehrbeträgen in Höhe von 15.054,35 Euro (2011), sowie solchen in Höhe von 6.005,98 Euro (2012).“

Herr ***17***, verweist auf den unter Pkt. 1 festgehaltenen Zweck der Fremdfinanzierung, der wortwörtlich wie folgt lautet: „Punkt 1, Sanierung Haus in der ***15***“.

Herr ***16*** weist ergänzend auf den Punkt 8 des Kreditvertrages hin, demgemäß dieser mit der Liegenschaft hypothekarisch gesichert wurde.

Vertreter des Finanzamtes gibt bekannt, dass sich für die belangte Behörde der Sachverhalt in vorstehend angeführter Weise darstellt.

In der Sache selbst verweist der rechtsfreundliche Vertreter auf die bisherigen Schriftsätze samt den vorgelegten Urkunden, insbesondere auf den Inhalt des umfassenden Beschwerdeschriftsatzes und die letzten Eingaben eingelangt beim BFG am 28. November 2022, und 28. Februar 2023, und auf die Eingaben vom 4. Mai 2023 und 21. August 2023.

Vertreter des Finanzamtes verweist auf die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2011 und 2012, auf den Vorlagebericht vom 12. Februar 2018 samt den elektronischen Unterlagen, sowie auf sämtliche in der Schnittstelle eingegangenen Eingaben.

Herr ***16*** betont, dass zu sämtlichen seitens der belangten Behörde vorgehaltenen Judikaten Stellung bezogen wurde, wobei diese inhaltlich entkräftet wurden. Der Bf. vermisst eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den ausführlichen Darlegungen in der Beschwerdeschrift. Vor allem wird seitens des Bf. der Umstand moniert, dass eine inhaltliche

Auseinandersetzung mit der in der Beschwerde dargelegten rechtlichen Beurteilung bis dato nicht erfolgt ist. Eine Umsetzung des die Rechtsprechung des BFH vom 9.11.1993, IX R/90, teilrevidierenden Urteils vom 30.11.2010, VIII R/58/07, ist bis dato ebenso nicht erfolgt.

Herr ***17***: Die aktuelle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Themenbereich „Behandlung von Tilgungsmehrbeträgen“, führt in Ansehung des im Ertragssteuerrecht immanenten Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu einer verfassungswidrigen, aus der gesetzlichen Intention nicht ableitbaren Ungleichbehandlung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften.

Vertreter des Finanzamtes: Seitens der belangten Behörde werden keine ergänzenden Judikate vorgelegt, sondern vielmehr auf das für das Finanzamt maßgebliche Judikat des VwGH vom 24. Oktober 2019, Ra 2018/15/0114 verwiesen.

Rechtsfreundlicher Vertreter: Dem BFG wäre eine verfassungskonforme Auslegung im Sinne des Bf. möglich. Sollte das BFG die Ansicht vertreten, dass keine verfassungskonforme Auslegung möglich wäre, wird nochmals die Initiierung eines Gesetzesprüfungsverfahrens angeregt. Im Übrigen wird ergänzend auf die vorgebrachten unionsrechtlichen Bedenken hingewiesen.

Herr ***16***: Ich beantrage die Stattgabe der Beschwerde, wie bisher und verweise auf die gegen das Erkenntnis des VwGH vom 24. Oktober 2019, Ra 2018/15/0114, vorgebrachten Einwendungen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht legt dem Erkenntnis nachstehenden, - auf der Aktenlagen und dem Parteienvorbringen basierenden, bzw. von den diesen im Rahmen der mündlichen Verhandlung unisono als unstrittig qualifizierten - Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf. hat im Jahr 1998 für die Generalsanierung des in nämlichem Jahr ausschließlich in seinem Privatvermögen befindlichen 1. Obergeschosses bzw. für den Ausbau des Dachgeschosses, des, in ***3*** domizilierten Objekts mit am 25.5.1998 datierten Vertrag einen in CHF begebenen Kredit aufgenommen, wobei zunächst eine Laufzeit bis zum **13.10.2011** bedungen wurde.

Hierbei lautet gemäß Punkt 1 des Vertrages der Zweck des Kredits wortwörtlich wie folgt:
*„Sanierung des Hauses in der ***15***“*

Der Kredit wurde mittels Einverleibung einer Hypothek auf obgenannter, mit der EZ ***18*** versehenen Liegenschaft besichert (Punkt 8 „Sicherstellung“ dritter Satz)

Betreffend die Tragung des Kursrisikos lautet der drittletzte Satz obigen Kreditvertrags unter **Punkt 8 „Sicherstellung“** wortwörtlich wiedergegeben:

„Jegliche Kursdifferenzen und alle Umrechnungs- und Konvertierungskosten gehen ausschließlich zu Ihren Lasten.“

Im Anschluss an einen - die Jahre 2007 bis 2010 umfassenden - „tilgungsfreien“ Zeitraum vereinbarte der Bf. mit der darlehensgebenden Bank - nach Leistung einer Abschlagszahlung von **100.00,00 CHF** – den Kredit mittels Vierteljahreszahlungen von **9.375,00 CHF** bedienen zu wollen.

In diesem Zusammenhang lautet das mit **9.8.2011** datierte –, vom Bf. am **16.8.2011** gegengezeichnete - Schreiben der kreditgewährenden Bank betreffend die Prolongation bzw. die Bedienungsmodalitäten des am 25.5. 1998 begebenen Kredits auszugsweise wortwörtlich wie folgt:

*„Wir erklären uns bereit, den oben angeführten Kredit mit einem Teilbetrag von **CHF 375.000,00** (= EUR 344.131,41) bis zum **15.8. 2021** zu verlängern.*

*Die Rückführung erfolgt ab **15.11.2011** in **40 vierteljährlichen Kapitalraten** von **CHF 9.375,00** (= EUR 8.603,29) bei Terminverlust.*

*Die Zinsen, Provisionen und Spesen sind nach Vorschreibung innerhalb von 14 Tagen **separat** zu entrichten.*

Die Rückzahlung des Kredits erfolgt währungskonform.

Die in dieser Vereinbarung ausgewiesenen Umrechnungen von CHF erfüllen ausschließlich Informationszwecke und erfolgen zum Devisenmittelkurs und ohne Berücksichtigung der im Devisenhandel üblichen Spannen und Spesen.“

Im streitgegenständlichen Zeitraum führten die in CHF zu leistenden Tilgungszahlungen im Vergleich zu den korrespondierenden Eurobeträgen letztendlich in die Verausgabung von Mehrbeträgen in Höhe von **15.054,35 Euro** (2011), sowie solchen in Höhe von **6.005,98 Euro** (2012).

2. Streitgegenstand

Vor dem unter Punkt 1 dargelegten Sachverhalt steht die ertragsteuerliche Erfassung/Nichterfassung der – mittels Fremdwährungskredit finanzierten Aufwendungen auf rein im Privatvermögen des Bf. befindlichen Teile des in *****14***** domizilierten Gebäudes – auf unterjährigen Währungsschwankungen zwischen CHF und Euro beruhenden

Tilgungsmehrbeträge als Werbungskosten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auf dem Prüfstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

Während die belangte Behörde die, die Werbungkosteneigenschaft nämlicher Beträge ablehnende Haltung mit den zum Themenbereich einer per Fremdwährungskredit erfolgten Anschaffung eines Mietobjekts schlussendlich in Erleiden eines Verlust mündenden Konvertierung ergangenen Judikate der Höchstgerichte begründet, moniert der Bf., dass der Veranlassungszusammenhang, sprich die auf ein und demselben Vertragswerk beruhende Aufnahme des Kredits zur Gebäudesanierung einerseits und die Benutzung der Immobilie zwecks Erzielung von Einkünften andererseits, keine Veränderung erfahren hat und schon dieser Umstand einer - in Anknüpfung an die jeweilige Einkunftsart - differenzierenden ertragsteuerlichen Beurteilung der Tilgungsmehrbeträge zuwiderlaufe.

Schlussendlich finde die Rechtsansicht des Bf. betreffend die ertragsteuerliche Behandlung der unter den Terminus der Schuldzinsen zu subsumierenden Tilgungsmehrbeträge als Werbungskosten Deckung sowohl in der zur ertragsteuerlichen Behandlung von **Wertsicherungsmehrbeträgen** ergangenen – auch auf **Tilgungsmehrbeträge** - anzuwendenden Judikatur, als auch in den in der Rz 19 getätigten Ausführungen des höchstgerichtlichen Erkenntnisses vom 18.1.2017, Ro 2016/15/0026. Darüber hinaus sei die Erfassung nämlicher Beträge im außerbetrieblichen schon dem, dem Ertragssteuerecht immanenten Grundsatz der objektiven Leistungsfähigkeit geschuldet.

3. Ertragsteuerliche Beurteilung der aus einem Fremdwährungskredit herrührenden Tilgungsmehrbeträge

3.1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Nach dem dritten Satz leg. cit. sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

3.2. Ertragsteuerliche Behandlung im Bereich der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erlittener „Konvertierungsverluste“

3.2.1. Rechtsprechung des BFG sowie jene der Höchstgerichte des öffentlichen Rechts

Das Bundesfinanzgericht hat in der Entscheidung BFG vom 03.01.2019, RV/7105784/2018, die Abzugsfähigkeit eines Konvertierungsverlustes bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten mit folgender Begründung abgelehnt:

"(...) Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0148).

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass Kursgewinne und Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen, deren Zinsen Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung darstellen, im Rahmen der Einkünfteermittlung gemäß § 28 EStG 1988 unberücksichtigt bleiben (Doralt, EStG⁹, § 28, Tz 97). In Doralt, EStG¹³, § 16, Tz 51, wird weiters ausgeführt: "Kursverluste bei einem Fremdwährungskredit zur Anschaffung eines Mietobjektes sind weder als Werbungskosten absetzbar, noch erhöhen sie die Anschaffungskosten; die Mehraufwendungen stellen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Kapitals dar, sondern dienen der Tilgung des Darlehens und fallen somit in die private Vermögenssphäre (BFH, BStBl 1994 II, RdW 1994, 195....)".

Auch in Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 16 Rz 56 "Fremdwährungskredite" heißt es:

"Fremdwährungskredite (Darlehen) führen zu einer Währungsspekulation. Treten dabei Kursverluste auf, betreffen diese den Vermögensstamm, sodass keine WK vorliegen können."

Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 18. Erg.-Lfg. § 16 Anm 37, führt aus:

"Schuldzinsen sind das Entgelt für die Überlassung fremden Kapitals. Dazu gehören die laufenden Zinsen, Zinseszinsen, Verzugs- und Bereitstellungszinsen und das Damnum. Abzugsfähig sind auch sonstige Kapitalbeschaffungskosten (zB Kreditprovisionen, Hypothekenbestellungskosten, Makler- und Notariatskosten, Kosten der grundbücherlichen Sicherstellung für Darlehen und Kredite) sowie Wertsicherungsmehrbeträge.

Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen stellen keine Werbungskosten dar..."

Diese Rechtsansicht wird auch von den Höchstgerichten geteilt.

Der Verfassungsgerichtshof führte in seinem Beschluss vom 29.11.2014, G 137/2014, ua aus: "Kursverluste wie auch Kursgewinne sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Ergebnis einer Marktentwicklung, die keinen unmittelbaren Bezug zu den Einkünften aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut aufweist (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0051). Dementsprechend stellen Kursverluste - auch nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates - kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Fremdkapitals dar, sondern dienen der Tilgung des Fremdkapitals (vgl. zB UFS 26.8.2005,

RV/0078-S/05, mit Hinweis auf das Schrifttum und die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes). Derartige Kursverluste sind daher - wie auch die Bundesregierung zutreffend ausführt - nicht als Werbungskosten von den Einnahmen aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut abzugsfähig. Vor diesem Hintergrund ist aber eine Anwendung des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 auf Kursverluste denkunmöglich: Die Anwendbarkeit des Abzugsverbotes setzt voraus, dass die betreffenden Aufwendungen dem Grunde nach als abzugsfähige Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) in Betracht kämen. Für Kursverluste anlässlich der Tilgung eines Fremdwährungskredites, die aus der marktbedingten Kursentwicklung der Währung im Zeitraum zwischen Aufnahme und Tilgung des Kredites resultieren, kommt ein solcher Abzug nach der vorhin zitierten Rechtsprechung nicht in Betracht. Entgegen der Auffassung des antragstellenden Gerichtes kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass es die angefochtene Wortfolge anzuwenden hätte."

Unter Zitierung dieses VfGH-Beschlusses führte auch der Verwaltungsgerichtshof in jüngster Rechtsprechung (VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011, Rz 17) aus: "Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, der für die Anschaffung einer - der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden - Liegenschaft aufgenommen wurde, stehen - anders als Schuldzinsen für Fremdkapital - nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einkünften. Kursverluste wie auch Kursgewinne sind Ergebnis einer Marktentwicklung, die keinen unmittelbaren Bezug zu den Einkünften aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut aufweisen. Kursverluste stellen daher kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Fremdkapitals dar. Kursverluste anlässlich der Tilgung eines Fremdwährungskredites, die aus der marktbedingten Kursentwicklung der Währung im Zeitraum zwischen Aufnahme und Tilgung des Kredites resultieren, sind daher nicht als Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut abzugsfähig (VfGH vom 29. November 2014, G 137/2014, G 138/2014)."

Die o.a. Ablehnung wird vom Bundesfinanzgericht - in Anlehnung an die Judikatur der Höchstgerichte - übrigens in ständiger Rechtsprechung vertreten (vgl. zB: BFG 04.12.2017, RV/7104721/2017, Behandlung der VfGH-Beschwerde Zl. E 202/2018 mit Beschluss vom 26.6.2018 abgelehnt; BFG 08.02.2018, RV/2101049/2016; BFG 05.03.2018, RV/7103482/2010).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zuletzt in der Entscheidung VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0114, unter Bezugnahme auf die Vorjudikatur nochmals ua. Folgendes klargestellt:

"(...) 18 Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (vgl. VwGH 29.1.2015, 2011/15/0148; vgl. auch VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052, mwN).

19 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich wiederholt mit der Frage der steuerlichen Auswirkungen der Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten befasst. Wird ein

Fremdwährungsdarlehen aus betrieblichen Gründen aufgenommen und kommt es in der Folge zu einer Änderung des Wechselkursverhältnisses, so ist das positive oder negative Ergebnis aus der Konvertierung im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu berücksichtigen (vgl. VwGH 15.1.2008, 2006/15/0116, VwSlg. 8305/F; 27.8.2008, 2008/15/0127, VwSlg. 8359/F). Werden Fremdwährungsdarlehen hingegen aus **außerbetrieblichen** Gründen aufgenommen - etwa im Zusammenhang mit der Finanzierung von Gebäuden, die sodann der Vermietung dienen -, so sind die aus einer Konvertierung der Verbindlichkeit resultierenden Einkünfte als Spekulationseinkünfte zu behandeln. Die Konvertierung in die Heimatwährung ist als Veräußerung des mit der vorangegangenen Konvertierung in Fremdwährung erworbenen Wirtschaftsgutes "Fremdwährungskredit" zu beurteilen. Es handelt sich hierbei um außerhalb der Spekulationsfrist für die Einkommensteuer unbeachtliche Veränderungen des Wertes des Privatvermögens (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0255, VwSlg. 8366/F; 4.6.2009, 2004/13/0083, VwSlg. 8450/F).

20 Der Gesetzgeber hat bei Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012) eine gewisse Angleichung der Ermittlung der Einkünfte an die Regelung im betrieblichen Bereich herbeigeführt. Das Abflussprinzip (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) wurde durch § 30 Abs. 4 EStG 1988 (idF vor BGBl. I Nr. 22/2012; ähnlich nunmehr § 30 Abs. 3 EStG 1988) insoweit durchbrochen, als alle Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen, in einer Art Vermögensvergleich dem Veräußerungserlös gegenübergestellt werden und solcherart der Überschuss bzw. Verlust aus dem Spekulationsgeschäft ermittelt wird (vgl. VwGH 25.4.2018, Ra 2016/13/0012, mwN). Insbesondere sind demnach im Rahmen der Ermittlung von Einkünften aus Spekulationsgeschäften auch in den Vorjahren angefallene Finanzierungskosten im Jahr der Veräußerung als abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 16.11.1993, 93/14/0124; 16.11.1993, 93/14/0125, VwSlg. 6838/F), soweit sie nicht bereits früher bei einer anderen Einkunftsquelle - etwa bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - zu berücksichtigen waren und sie auch nicht privaten Wohnzwecken iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnen sind (vgl. VwGH 28.1.1997, 96/14/0165, VwSlg. 7160/F; vgl. auch VfGH 30.11.2017, G 183/2017, VfSlg. 20.219, Rz 34).

21 Die Einführung der Immobilienertragsbesteuerung mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 diene dazu, Wertänderungen von Grundstücken im betrieblichen Bereich auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG 1988 zu erfassen. Im außerbetrieblichen Bereich entfiel die bisherige Frist von 10 Jahren ab Anschaffung (vgl. 1680 BlgNR 24. GP 7). Betreffend die Frage, ob das Ergebnis aus der Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkünften aus der Veräußerung eines Grundstückes steht, hat sich dadurch aber nichts geändert.

22 Wenn auch nunmehr (idF BGBl. I Nr. 118/2015) im Rahmen der Immobilienertragsbesteuerung bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption Werbungskosten - über die in § 30 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Kosten und Minderbeträge hinaus - zu

berücksichtigen sind, so können aber Ergebnisse aus der Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten weiterhin nicht abgezogen werden, da diese in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus der Veräußerung des Grundstückes stehen (vgl. auch VfGH 29.11.2014, G 137/2014 u.a., Rz 15 f). Die Ergebnisse aus der Konvertierung sind im außerbetrieblichen Bereich weiterhin als Spekulationseinkünfte zu behandeln.

23 Im vorliegenden Fall ist auch nach dem Vorbringen des Revisionswerbers die Spekulationsfrist von einem Jahr (§ 31 Abs. 1 EStG 1988) bereits verstrichen. Verluste aus Spekulationsgeschäften sind überdies nicht ausgleichsfähig (§ 31 Abs. 4 EStG 1988). Schließlich unterliegen Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nicht der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 98 Abs. 1 EStG 1988).

*24 Dass Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, der für die Anschaffung einer der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Liegenschaft aufgenommen wurde, **nicht** in (unmittelbarem) Zusammenhang mit diesen Einkünften stehen, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen (vgl. VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011). Anlass, von dieser Rechtsprechung abzugehen, besteht nicht. Der Konvertierungsverlust kann sohin auch nicht in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt werden.*

25 Schließlich ist darauf zu verweisen, dass die Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten auch nicht zu (negativen) Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 führt (vgl. VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026) (...)"

In einem Resümee zu dieser VwGH-Entscheidung kommt selbst der vom Bf. zur Stützung des Beschwerdestandpunktes zitierte Autor zum Ergebnis, dass demnach Kursverluste und Kursgewinne bei einer Tilgung nach Ablauf der Spekulationsfrist von einem Jahr nicht steuerbar sind (vgl. Beiser, VwGH: Vermieter mit Fremdwährungskrediten vermieten und spekulieren, Kursverluste aus Fremdwährungskrediten sind nicht abzugsfähige Verluste aus Spekulationsgeschäften, SWK 34/2019, 1487).

Im vorliegenden Fall sieht das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, von der o.a. herrschenden Rechtsauffassung abzugehen. Davon abweichenden - vereinzelt - Rechtsmeinungen (vgl. zB Hinweis in der Beschwerde) wird daher nicht gefolgt.

Zu dem in der Beschwerde behaupteten "Widerspruch ... zur Rechtsprechung betreffend Optionsprämien als Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung" wird der Vollständigkeit halber noch angemerkt, dass die dbzgl. zitierte Entscheidung BFG 15.1.2015, RV/5101044/2013, vom Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben wurde (vgl. VwGH 26.01.2017, Ro 2015/15/0011).

3.2.2. Rechtsprechung des BFH

Ausgehend von dem, auf dem Urteil des BFH vom 9.11.1993 –IX R 81/90 BStBl 1994 II S. 289 basierenden Leitsatz, demgemäß *Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten abziehbar sind*, hat der BFH im Urteil v. 12.3.2019 –IX R 36/17 BStBl 2019 II, S. 606 zur Abzugsfähigkeit von auf der Bezahlung realisierter Währungskursverluste basierender Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den Entscheidungsgründen nachstehendes ausgeführt:

11. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Hierzu zählen auch Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG).

12 a) Für den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Schuldzinsen und der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung kommt es einerseits auf den mit der Aufnahme der Darlehensschuld verfolgten Zweck (Erzielung von Einkünften) und andererseits auf die zweckentsprechende Verwendung der Darlehensmittel an. Der Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist danach als gegeben anzusehen, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden. Mit Verwendung der Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (Urteile des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 20. Juni 2012 IX R 67/10, BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275, Rz 15; vom 9. Mai 2017 IX R 45/15, BFH/NV 2017, 1036, Rz 14). Die subjektive Komponente kann auch später entstehen. Hat der Steuerpflichtige ein Objekt in der Absicht erworben, es (zunächst) zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, beginnt der Veranlassungszusammenhang, wenn er sich endgültig entschließt, das Objekt zu vermieten.

13 b) Auch auf ein Umschuldungsdarlehen gezahlte Schuldzinsen können durch die Einkünfteerzielung veranlasst sein. Zwar wird das Umschuldungsdarlehen nicht dazu verwendet, um Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bezahlen, sondern um ein bestehendes Darlehen abzulösen. Der am ursprünglichen Darlehen begründete Veranlassungszusammenhang setzt sich jedoch am Umschuldungsdarlehen fort, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer marktüblichen Finanzierung bewegt (BFH-Urteile vom 6. Dezember 2017 IX R 4/17, BFHE 260, 155, BStBl II 2018, 268, und vom 8. April 2014 IX R 45/13, BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635). Auch bei einem Umschuldungsdarlehen entsteht der Veranlassungszusammenhang nachträglich, wenn das Objekt bis zur Umschuldung zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist, sobald sich der Eigentümer endgültig zur Vermietung entschlossen hat.

14 2. Zahlungen, mit denen Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen ausgeglichen werden, sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar (BFH-Urteile vom 9. November 1993 IX R 81/90, BFHE 173, 97, BStBl II 1994, 289; vom 22. September 2005 IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279; BFH-Beschlüsse vom 4. März 2016 IX B 85/15, BFH/NV 2016, 917, und vom 23. November 2016 IX B 42/16, BFH/NV 2017, 287). Das Wechselkursrisiko ist (positiv wie negativ) nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst, auch wenn das auf fremde Währung lautende Darlehen zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet worden ist. Der Mehraufwand fällt wie die Tilgung in die (nicht steuerbare) Vermögenssphäre (so bereits BFH-Urteil in BFHE 173, 97, BStBl II 1994, 289).

15 3. Nach diesen Maßstäben ist die Vorentscheidung nicht zu beanstanden. Ist schon der Fremdwährungskursverlust nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst, so gilt dies erst recht für die Schuldzinsen zur Finanzierung dieses Verlusts. Mit der Umschuldung des Fremdwährungsdarlehens hat der Kläger den Kursverlust realisiert und bezahlt. Zur Finanzierung des erhöhten Rückzahlungsaufwands hat er Darlehensmittel in Anspruch genommen. Weder die erhöhten Rückzahlungsbeträge noch die auf deren Finanzierung entfallenden Schuldzinsen können bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden. Der Kläger erkennt, dass er die Anschaffungskosten für die 2005 erworbene Wohnung nicht mit der Darlehensvaluta bezahlt hat. Die Kaufpreisverpflichtung lautete auf €, das Darlehen auf CHF. Um die Anschaffungskosten bezahlen zu können, hat der Kläger bei der Darlehensaufnahme auch ein Umtauschgeschäft vorgenommen. Dadurch wird zwar die Verwendung der Darlehensvaluta nicht grundsätzlich infrage gestellt, so dass der Veranlassungszusammenhang zwischen dem (Fremdwährungs-)Darlehen und der Bezahlung von Anschaffungskosten zu bejahen ist. Der Kläger hat aber **nur die Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehens**, sondern **zugleich das Wechselkursrisiko** übernommen, welches nicht durch die (spätere) Vermietung und Verpachtung veranlasst ist. Das Wechselkursrisiko hat sich im Zeitpunkt der Anschaffung nicht ausgewirkt, aber im Zeitpunkt der Umschuldung. Das umgeschuldete Darlehen war **nur in Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten** durch die (spätere) Vermietung und Verpachtung veranlasst; in **Höhe des bei Umschuldung realisierten Währungskursverlusts** besteht dieser Zusammenhang nicht. Das Umschuldungsdarlehen war deshalb —wie geschehen— aufzuteilen. Gegen die Berechnung des FG haben die Beteiligten keine Einwände erhoben. Solche sind auch nicht ersichtlich.“

4. Anwendbarkeit der unter Punkt 3.2.1 und 3.2.2. dargestellten Rechtsprechung zur ertragsteuerlichen Beurteilung im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung angefallener Konvertierungsverluste auf den unter Punkt 1 dargelegten Sachverhalt

4.1. Allgemeines

Einleitend ist festzuhalten, dass die unter Punkt 3.2.1. und 3.2.2. dargestellte Rechtsprechung der Höchstgerichte des Öffentlichen Rechts, respektive jene des BFH ausschließlich zum Themenbereich **„ertragsteuerliche Beurteilung des aus der Konvertierung eines zwecks Anschaffung eines der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudes aufgenommenen Fremdwährungsdarlehens herrührenden Verlusts“** ergangen sind.

Demgegenüber hat der Bf. im vom Verwaltungsgericht zu beurteilenden Fall den in CHF begebenen Kredit einerseits zum Zweck der Finanzierung der Sanierung des 1. Obergeschosses sowie zum Ausbau des Dachgeschosses des denkmalgeschützten, in ***14*** domizilierten Objektes aufgenommen, andererseits in den Jahren 2011 und 2012 – mangels, in **nämlichen Jahren erfolgter Konvertierung** des CHF Kredits – evidenter Maßen **keinen Konvertierungsverlust** erlitten, sondern ob Bedienung des Kredits in CHF vielmehr – auf Währungsschwankungen zwischen CHF und Euro – basierende Tilgungsmehrbeträge von **15.054,35 Euro** (2011), sowie solche in Höhe von **6.005,98 Euro** (2012) verausgabte.

4.2. Bejahung der analogen Anwendbarkeit der unter Punkt 3.2.1 und 3.2.2. dargestellten Rechtsprechung durch das BFG

In Ansehung der Tatsache, dass sowohl der im Zeitpunkt der Konvertierung angefallene, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung „verausgabte“ Verlust, als auch die auf Tilgung in Fremdwährung abgeflossenen Mehrbeträge auf ein und derselben Ursache, sprich – den Zeitraum zwischen Aufnahme und Konvertierung bzw. das jeweilige (Abfluss)Jahr – umfassende, vertragsgemäß ausschließlich in die Risikosphäre des Kreditnehmers fallende Schwankungen zwischen der jeweiligen Fremdwährung und Euro gründen, haben nach dem Dafürhalten des Verwaltungsgerichts die in Rechtsprechung der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts sowie der korrespondierenden Judikatur des BFH zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Konvertierungsverlusten im Bereich der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung - analog auch auf die im Rahmen nämlicher Einkunftsart verausgabten Tilgungsmehrbeträge Anwendung zu finden. Hierbei gründet der Analogieschluss auf der Überlegung, dass in Hinblick auf die zum Konvertierungsverlust im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergangenen Ausführungen der Höchstgerichte diese umso mehr auf – die unterjährigen, in vielfach geringerem Ausmaß anfallenden -, rein auf Wechselkursschwankungen basierenden Tilgungsmehrbeträge gelten müssen.

Des Weiteren ist auch der Umstand, dass im zu beurteilenden Fall die Aufnahme des Fremdwährungskredits der Finanzierung ausschließlich der Gebäudesanierung gedient hat, der analogen Anwendung der für die Anschaffung eines in der Folge der außerbetrieblichen Vermietung dienenden Gebäudes entwickelten Rechtsgrundsätzen nicht abträglich, zumal die Beurteilung des fremdfinanzierten – als „umfassendste Maßnahme“ - zu wertenden Ankaufs der Einkunftsquelle – in Bezug auf die Beurteilung mit Aufnahme von Fremdmitteln finanzierter

Sanierungsmaßnahmen auf ein - vormals angeschafftes Gebäudes – gleichsam Präjudiz Wirkung entfalten.

4.3. Conclusio

In Anbetracht vorstehender Ausführungen gelangt das BFG ob ertragsteuerlich gebotener Gleichbehandlung zwischen im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erlittener Konvertierungsverlusten und den im Rahmen nämlicher Einkunftsart angefallenen - exklusiv auf unterjährigen Währungsschwankungen - basierenden Tilgungsmehrbeträgen, zur Überzeugung, dass letzteren der Abzug als Werbungskosten der Erfolg zu versagen ist.

5. Behandlung der gegen die Nichtanerkennung der Tilgungsmehrbeträge als Werbungskosten erhobenen Einwendungen

Seitens des Verwaltungsgerichts war auf nachstehende gegen die ertragsteuerliche Nichtanerkennung der Tilgungsmehrbeträge als Werbungskosten erhobene Einwendungen des Bf. wie folgt zu replizieren:

5.1. Anwendung der Judikatur zu „Wertsicherungen“

Wenn der Bf. im Beschwerdeschriftsatz vorbringt, dass in wirtschaftlicher Hinsicht zwischen auf Wertsicherungsklauseln basierende Mehrzahlungen und den streitgegenständlichen Tilgungsmehrbeträgen dem materiellen Gehalt nach kaum ein Unterschied bestünde und ergo dessen letztere im Rahmen der Schuldentilgung gleich bezahlten Wertsicherungs-Mehrbeträgen wie Zinsen zu behandeln, spricht sohin ertragsteuerlich abzugsfähig seien, übersieht er, dass im vorliegenden Fall der Abschluss eines das Wechselkursrisiko ausschließenden Sicherungsgeschäftes gerade nicht erfolgt ist.

Demzufolge sind die – rein auf Tragung des Wechselkursrisikos durch den Kreditnehmer - fußenden Tilgungsmehrbeträge schon in funktioneller Hinsicht mit den als Gegenleistung für Kapitalnutzung zu qualifizierenden und ergo dessen gleich abzugsfähige Schuldzinsen - zu behandelnden vertraglich bedungenen Kursicherungsaufwendungen (BFH v. 22.9.2005 IX R 44/03 unter Hinweis auf Schmitz in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 9 EStG Anm. 385, Stichwort „Kursicherungsaufwendungen“) nicht vergleichbar.

Nach dem Dafürhalten des BFG erweist sich somit auch das vom Bf. zur Stützung seiner Auffassung ins Treffen geführte, – exklusiv über die Werbungkosteneigenschaft auf Wertsicherungsklauseln basierender Zahlungen – absprechende Urteil des BFH vom 16.1.1979, VII R 38/76 für die ertragsteuerliche Beurteilung der streitverfangenen Tilgungsmehrbeträge als nicht einschlägig.

5.2. Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026 als Grundlage der Subsumtion der Tilgungsmehrbeträge unter den Terminus der Schuldzinsen

Diesem im Rahmen der am 22.9.2022 hg. erfolgten Erörterung des Sachverhalts erstatteten Vorbringen ist zu entgegnen, dass in der Rz 19 des an oberer Stelle angeführten Erkenntnisses einzig allein ausgesprochen wird, dass die ertragsteuerliche Qualifikation des Terminus „**Schuldzinsen**“ in Abhängigkeit zu den individuellen Gegebenheiten des Falles (je nach Lage) zu erfolgen hat.

Nach dem Dafürhalten des Verwaltungsgerichts vermag daher obiges Judikat dem Antrag des Bf. auf Anerkennung der Tilgungsmehrbeträge als Werbungskosten nicht zum Durchbruch zu verhelfen.

5.3. Einwand der Verfassungswidrigkeit betreffend die ertragsteuerliche Nichtanerkennung der Konvertierungsverluste im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Zu der vom Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken ist festzuhalten, dass diese – aus dem auf dem objektiven Nettoprinzip fußenden Gebot der konsistenten Erfassung von Kursverlusten als Werbungskosten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (Beiser, RdW 7/2018, Seite 465 unter Hinweis auf die Ausführungen Beiser, Steuern ¹⁵ (2017) Rz 8 ff.) - fußenden Bedenken von den Höchstgerichten (vgl. die o.a. VfGH- und VwGH-Judikatur) offenbar nicht geteilt werden.

Wie bereits unter Punkt 3.2.1. erwähnt, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde gegen BFG 04.12.2017, RV/7104721/2017, wo ausschließlich strittig war, ob ein Konvertierungsverlust im Zusammenhang mit einem Schweizer Franken-Kredit bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig ist, mit Beschluss vom 26.06.2018, E 202/2018, abgelehnt.

Ergänzend ist anzumerken, dass der Verfassungsgerichtshof in nämlicher Art und Weise, spricht vermittels Beschluss vom 11.6.2019, E 1146/2018 die Behandlung der gegen das Erkenntnis des BFG 7.2.2018, RV/7105808/2015 erhobenen Beschwerde abgelehnt hat. Auch in diesem vom BFG zu beurteilenden Fall war ausschließlich strittig, ob ein Konvertierungsverlust im Zusammenhang mit einem Schweizer Franken Kredit bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abzugsfähig ist.

Im Ergebnis erscheint daher dem Verfassungsgerichtshof eine – vor allem unter dem Aspekt des Art. 7 B-VG - gebotene Gleichbehandlung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften hinsichtlich von Fremdwährungsverlusten mit Rücksicht auf die unterschiedlichen Ermittlungsgrundsätze offenbar nicht geboten.

Es besteht grundsätzlich keine Berechtigung für das BFG eine verfassungskonforme Auslegung eines Gesetzesbegriffes vorzunehmen. Eine derartige Auslegung ist ausschließlich dem

Verfassungsgerichtshof vorbehalten, an dessen Judikatur das Verwaltungsgericht gebunden ist. Im konkreten Fall gibt es zur Beurteilung im außerbetrieblichen Bereich angefallener Konvertierungsverluste eine Judikatur des Höchstgerichtes. Dieses hatte wie oben dargestellt keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Damit verbleibt im gegenständlichen Fall für eine verfassungsrechtliche Interpretation seitens des BFG kein Raum.

Im Lichte des Letztausgeführten war auch die Anregung des Bf. auf Initiierung eines Gesetzesprüfungsverfahrens nicht aufzugreifen.

6. Anregung auf Initiierung eines Vorabentscheidungsersuchens durch das BFG

Zu den seitens des Bf. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren in der Stellungnahme vom 5.11.2021 sowie im vorbereitenden Schriftsatz vom 23.8.2023 erfolgten Anregungen auf Initiierung eines Vorabentscheidungsersuchens ist nachstehendes anzumerken:

Nach der im Schrifttum zur BAO vertretenen Auffassung besteht für Verwaltungsgerichte keine Verpflichtung für die Stellung von Vorabentscheidungsersuchen besteht. Vice versa besteht auch für die Parteien des Beschwerdeverfahrens kein Rechtsanspruch, dass Verwaltungsgerichte Vorabentscheidungsersuchen stellen (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner Abgabenverfahren I BAO³ (2021) § 290 BAO, Rz 2).

Art. 267 AEUV normiert, dass einem Gericht im Sinne dieser Bestimmung, dessen Entscheidungen mit einem Rechtsbehelf des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, die Berechtigung zukommt, eine Vorabentscheidung durch den EuGH einzuholen.

Entscheidungen der Verwaltungsgerichte können durch Revisionen oder Beschwerden an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bekämpft werden (vgl. Art 133 und Art 144 B-VG).

Es ist ausgeschlossen, dass das Verwaltungsgericht, in dem es unterlässt, eine Frage der Auslegung des Unionsrecht dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, Verfahrensvorschriften verletzt (VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129).

In Ansehung der an oberer Stelle zur Frage der ertragsteuerlichen Behandlung im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte angefallener Konvertierungsverluste dargestellten - offensichtlich keinerlei Zweifel an der Unionsrechtskonformität der Verwehrung des Werbungskostenabzuges hegenden - Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts verblieb kein Raum einer Beschlussfassung im Sinne des § 290 Abs. 1 BAO.

7. Endgültigerklärung des in Beschwerde gezogenen vorläufigen Einkommensteuerbescheides 2012

Nach der Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2022/108 kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die

Abgabepflicht noch ungewiß, aber wahrscheinlich ist, oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Nach dem zweiten Satz leg. cit. kann die Abgabe auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist.

§ 200 Abs. 2 Satz 2 BAO normiert für den Fall, dass sich aus der Beseitigung der Ungewissheit oder der rechtskräftigen Entscheidung des Rechtsmittels kein Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung ergibt, ein Bescheid zu erlassen ist, der den vorläufigen Abgabenbescheid zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Nach der Bestimmung des § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte - abgesehen von den im vorliegenden Fall nicht Platz greifenden, in den lit. a bis c des zweiten Satzes leg. cit. determinierten Ausnahmen – die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Darüber hinaus räumt die Bestimmung des § 279 Abs. 1 BAO den Verwaltungsgerichten unter anderem die Befugnis ein im Zuge der Erlassung eines Erkenntnisses den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern.

In Anbetracht letztangeführter Normen und der Tatsache, dass sich im vorliegenden Fall kein in § 200 Abs. 2 Satz 2 BAO angeführter Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 ergibt, war diese im Rahmen der Beschwerdeerledigung für endgültig zu erklären.

Zusammenfassend war wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt im zu beurteilenden Fall vor, da zur Frage der ertragsteuerlichen Beurteilung von aus Wechselkursschwankungen herrührender, im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angefallener Tilgungsmehrbeträge eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt. Demzufolge war die Revision zuzulassen.

Wien, am 29. September 2023

