



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Johann Hager, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen wurde unter Tz 34 des hierüber erstatteten Berichtes vom 19.9.2002 die Feststellung getroffen, dass im Jahr 1999 aus einem Devisentermingeschäft (Yen) ein Verlust von 1,108.661 S erzielt und mit positiven Spekulationseinkünften aus Aktienverkäufen ausgeglichen worden sei. Im Jahr 1999 erzielte

Überschüsse bzw. Verluste aus privaten Devisentermingeschäften, bei denen der Wille der Vertragsparteien auf einen Gewinn in der Form einer Kursdifferenz gerichtet sei, stellten aber noch keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften dar (§ 30 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, bzw. dem Kapitalmarktoffensive-Gesetz, BGBl. I Nr. 2/2001), weshalb ein Verlustausgleich unzulässig sei.

Gegen den auf der Grundlage der Ansicht des Prüfers ausgefertigten vorläufigen Einkommensteuerbescheid 1999 mit Ausfertigungsdatum 19.9.2002 wurde am 2.10.2002 Berufung erhoben und eingewendet, dass mit den genannten Gesetzen hinsichtlich der unter die Z 2 des § 30 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumierenden Termingeschäfte keine inhaltliche Änderung eingetreten sei. Die neue Z 2 erfasse nunmehr ausdrücklich "Termingeschäfte einschließlich Differenzgeschäfte", die *wie bisher* ohne zeitliche Einschränkung steuerpflichtig seien. Aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2000 gehe eindeutig hervor, dass Termingeschäfte schon vor dem Steuerreformgesetz 2000 unter den Spekulationstatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 subsumiert wurden. Bekräftigt werde diese Rechtsmeinung durch die Anfragebeantwortung des BMF vom 3.10.1997 (RdW 1997, 767), in der ausgeführt werde, dass private Devisentermingeschäfte, bei denen der Wille der Vertragsparteien auf einen Gewinn in Form der Kursdifferenz gerichtet sei, unter den Tatbestand des Spekulationsgeschäftes gemäß § 30 EStG fielen (vgl. auch BMF v. 13.7.1990, ARD 4193/12/90). Beantragt werde, den im Jahr 1999 geltend gemachten Spekulationsverlust aus dem Devisentermingeschäft anzuerkennen.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Steuerpflicht eines auf Yen lautenden verdeckten Differenzgeschäftes. Die darüber vorgelegten Bankbelege datieren mit 7.7.1999 (Termingeschäft; Wert 13.12.1999) bzw. mit 9.12.1999 (Kassageschäft). Die Belastung des Bankkontos des Bw. erfolgte in Höhe einer Differenz von 80.569,55 EUR (530.569,55 EUR – 450.000 EUR).

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 1999 geltenden Fassung sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitpunkt zwischen Anschaffung und Veräußerung einen bestimmten – in lit. a und lit. b genannten – Zeitraum nicht überschreitet (Z 1), darüber hinaus Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb (Z 2).

Zweck des § 30 EStG 1988 ist es, innerhalb der Spekulationsfrist realisierte Werterhöhungen von Wirtschaftsgütern im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Besteuerung zu unterwerfen (VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017; VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Unter Anschaffung und Veräußerung sind die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung gerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Die *Veräußerung von Wirtschaftsgütern* wird dabei nicht nur von § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vorausgesetzt, sondern - nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes - auch von der Bestimmung des § 30 Abs. 1 Z 2 EStG. Differenzgeschäfte (selbst verdeckter Art), bei denen der Wille der Vertragsparteien – wie im vorliegenden Fall – nicht auf eine Veräußerung bzw. Anschaffung von Wirtschaftsgütern gerichtet ist, sondern ausschließlich auf die Erzielung einer Kursdifferenz, werden vom Tatbestand des § 30 EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassung folglich nicht erfasst (ebenso Mühlehner, ÖStZ 2001, 587 [589], sowie Göth, Financial Futures aus der Sicht des Bilanz- und Steuerrechts, Wien 1993, 136 ff.; weiters BFH 8.12.1981, BStBl. II 1982, 618; 6.12.1983, BStBl. II 1984, 132; 25.8.1987, BStBl. II 1988, 248; 13.10.1988, BStBl. II 1989, 39).

§ 30 EStG 1988 setzt – trotz seiner Bezeichnung – keine Spekulationsabsicht voraus (Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, § 30 Tz 2). Die Steuerpflicht von Einkünften kann daher nicht damit begründet werden, dass es sich beim Differenzgeschäft um den "typischen Fall" eines Spekulationsgeschäftes handelt, sofern die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Gesetzes nicht erfüllt sind (ebenso Göth, aaO., 142 f.). Zu diesen Voraussetzungen zählt – auch bei der Bestimmung des § 30 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 – die Veräußerung von Wirtschaftsgütern. Als eine solche Veräußerung kann der Abschluss eines Geschäftes, das auf die bloße Ausnutzung einer Kursdifferenz (Kursschwankung) gerichtet ist, nicht angesehen werden.

Dazu kommt, dass Differenzgeschäfte schon zivilrechtlich keine Umsätze von Wirtschaftsgütern (Käufe oder Verkäufe) zum Inhalt haben, sondern - ohne Rücksicht auf den im einzelnen Fall verfolgten wirtschaftlichen Zweck - den für Spiel und Wette geltenden Regeln unterworfen werden (vgl. OGH 26.11.1996, 1 Ob 639/95). Gewinne aus Spiel und Wette zählen steuerlich aber grundsätzlich zu jenen Vermögensvermehrungen, die nicht der Einkommensteuer unterliegen (Doralt, EStG, § 2 Tz 12). Sie stellen weder eine Anschaffung noch eine Veräußerung dar (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 30 Tz 16).

Den Gesetzesmaterialien kommt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH keine selbständige normative Kraft zu. Es ist vielmehr vom Wortlaut des Gesetzes auszugehen (§ 6 ABGB; VwGH

27.8.1998, 96/13/0165). Im Hinblick auf die ausdrückliche Einbeziehung von Differenzgeschäften in die Steuerpflicht durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, bzw. das Kapitalmarktoffensive-Gesetz, BGBl. I Nr. 2/2001, und das völlige Abgehen dieser Gesetze vom bisherigen Wortlaut lässt sich auch nicht die Ansicht vertreten, dass keine Änderung der Rechtslage eingetreten wäre und Differenzgeschäfte schon im Veranlagungsjahr (1999) steuerpflichtig gewesen sind. Der Wortlaut des Gesetzes hätte ansonsten beibehalten werden können.

Handelt es sich bei dem vorliegenden Geschäft aber nicht um ein Geschäft, das den Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 1999 maßgeblichen Fassung erfüllt, konnte auch der aus diesem Geschäft resultierende Verlust nicht mit positiven Einkünften aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 30 EStG ausgeglichen werden.

Damit war aber spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 17. Juni 2003

Der Referent: