

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 19. März 2015 (St. Nr.: xxx), betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Streitgegenständlich ist hier die Zuordnung von Zahlungen im Jahr 2013 betreffend eines Beteiligungsverkaufes von Geschäftsanteilen im Jahr 2002.

Bereits im Jahr 2006 wurden Zahlungen getätigt und im Einkommensteuerbescheid 2006 als sonstige Einkünfte (Hälftesteuersatz) der Besteuerung unterzogen.

Im Jahr 2013 erfolgte eine weitere Kaufpreiszahlung. Im Zusammenhang mit dieser Zahlung wurden seitens des Finanzamtes weitere Untersuchungshandlungen getätigt.

Auf Anfrage des Finanzamtes übermittelte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mit **E-Mail vom 27. Februar 2015** den Kaufvertrag der Kapitalanteile und verwies diesbezüglich auf den Punkt II d) „Restkaufpreis wird über ein Earn-Out-Modell“ bezahlt.

In einem **E-Mail vom 2. März 2015** wurde der steuerliche Vertreter seitens des Finanzamtes ersucht, weitere detaillierte, nachvollziehbare Unterlagen vorzulegen: „*Die offenen Kaufpreisforderungen samt Zinsen sind offen zu legen.*

Lt. ihren Angaben ist es möglich, dass es abweichend zu den Vereinbarungen im Kaufvertrag andere schriftliche oder mündliche Vereinbarungen, auch betreffend der Zinsen gibt. Beide Vertragsparteien werden aufgefordert, schriftliche Bestätigungen über die tatsächliche Vertragssituation beizubringen.“

Mit **E-Mail vom 3. März 2015** wurde eine Stellungnahme zur offenen Kaufpreisforderung übermittelt, sowie auf die Auslegung der Vereinbarung des Punktes II lit. d des Kaufvertrages verwiesen. Nach Rücksprache mit dem Mandanten würden keine weiteren Nebenabreden bestehen und seien auch nicht erforderlich, weil seitens der Vertragsparteien der Vertragspassus wie in der Anlage zu diesem E-Mail ausgelegt werde.

< Anlage dieses Mails:

Beteiligungsverkauf "Geschäftsanteile" A AG vom 7. März 2002

Vom Beteiligungsverkauf "Geschäftsanteile" A AG ist gemäß Punkt II lit. d) noch ein Teil des Restkaufspreises ausständig:

Restkaufspreis	254.354,92	
Anteilsverkauf 19.10.2006	-44.704,99	versteuert 2006
Offener Rest 31.12.2006	209.649,93	
Tilgung durch Dividendenzahlung	-18.683,44	versteuert 2013
Offen 31.12.2013	190.966,49	

Vertragliche Bestimmung im Punkt II lit. d):

"Der Restkaufspreis von ... samt 7% Zinsen p.a. wird vom Käufer aus künftigen Dividenden und Erlösen aus Aktienverkäufen bezahlt.

Der Verkäufer erhält 25% der Dividenden (nach Steuern) sowie 25% der Erlöse aus Aktienverkäufen (nach Steuern) als Kaufpreiszahlung.

Die Fälligkeit des jeweiligen Kaufpreisteilbetrages tritt einen Monat nach dem jeweiligen Zahlungseingang von Dividenden oder Verkaufserlösen ein.

Die Fälligkeit des Restkaufspreises ist somit nur im Falle der Auszahlung von Dividenden oder von Aktienverkäufen durch den Käufer gegeben.“

Die Bestimmung wurde von den Vertragsparteien so interpretiert, dass im ersten Schritt der Restkaufspreis getilgt wird.

Da die Fälligkeit immer vom Eintritt der Dividenden bzw. Verkaufsabläufen ABHÄNGIG ist, kann diese Vertragsbestimmung nicht mit einem Darlehen verglichen werden, denn hier würden völlig andere Fälligkeitsbestimmungen vereinbart werden. Vielmehr ist hier von einer Wertsicherungsvereinbarung auszugehen.

Unsere Rechtsansicht wird auch dadurch untermauert, denn im Punkt II lit. c) wurde ein Teil des Teilkaufpreisbetrages einer tatsächlichen Verzinsung unterworfen und zwar mit einer völlig anderen vertraglichen Zinsklausel:

"Einen weiteren Teilkaufpreis ... zuzüglich 3,5% Zinsen p.a. beginnend ab dem Tag der Vertragsunterfertigung, bezahlt der Käufer binnen zwei Jahren nach Rechtswirksamkeit dieses Vertrages auf das Konto des Verkäufers.“

Ergänzend ist festzuhalten, dass im Jahr 2006 (Jahr der ersten Tilgung des Restkaufspreises) eine gänzliche Zuordnung zum Anteilsverkauf erfolgte. Dies war und ist

die aus unserer Sicht zutreffende Auslegung des Vertragspunktes II. lit. d) und wurde auch vom Finanzamt seinerzeit genauso veranlagt.

Weiters ist anzuführen, dass der Vertragspunkt II. lit. d) auch einen aleatorischen Charakter enthält, weil nicht sicher ist, dass es zur gänzlichen Tilgung des Restkaufpreises überhaupt kommen kann. Im Zuge einer Insolvenz der A AG wäre auch der Käufer der Geschäftsanteile von der Zahlung des Restbetrages befreit. Daher kann im ersten Schritt nur eine Tilgung des Restkaufpreises die logische Schlussfolgerung sein.

Da die Vereinbarung im Punkt II lit. d) im bestehenden Vertrag als Wertindexierung verstanden werden muss, kann uE hier keine Aufteilung in Zinsen und Beteiligungsveräußerung stattfinden.

Festgehalten wird aber auch, dass selbstverständlich den steuerlichen Pflichten nachgekommen wird, sollte der Restkaufpreis mittels der Wertsicherung überstiegen werden.“

Mit **Einkommensteuerbescheid 2013 vom 6. März 2015** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 in Höhe von 15.784,00 € festgesetzt.

Bei der Ermittlung der Einkünfte wurden hierbei Einkünfte aus Kapitalvermögen (ohne Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25%) berücksichtigt.

Begründend wurde auf den Beteiligungsverkauf der Geschäftsanteile der A AG verwiesen. Mangels klarer Vereinbarung im Kaufvertrag und fehlender, abweichender, mündlicher oder schriftlicher Vereinbarung, in welcher Reihenfolge Zinsen und Kapital bedient werden würden, würde das Allgemeine Bürgerliche Gesetz zum Zuge kommen. § 1416 ABGB würde bei mangelnder konkreter Vereinbarung über die Widmung einer Zahlung regeln, auf welche Verbindlichkeiten die erfolgte Leistung anzurechnen sei. § 1416 ABGB würde den Grundsatz normieren, dass die Zahlung des Schuldners zuerst auf die Zinsen und dann erst auf das Kapital zu verrechnen sei. Bei der Interpretation des Beschwerdeführers würde zuerst das Kapital getilgt, das verzinst werde und die Zinsen, für die es keine vertragliche Zinseszinsvereinbarung gebe, würden stehen bleiben. Somit würde die Basis für zukünftige Zinserträge entzogen werde, was nicht im Sinne des Gläubigers sein dürfte. Die erhaltenen Zahlungen würden aus oben genannten Gründen Zinsen aus Privatdarlehen darstellen, die nach Einkommensteuertarif zu versteuern seien.

Mit Einkommensteuerbescheid 2013 vom 19. März 2015 (**Berichtigung gemäß § 293 BAO** zu Bescheid vom 6. März 2015) wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 unter Korrektur der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem Betrag von 7.657,00 € neu festgesetzt.

Mit Eingabe vom 7. April 2015 wurde **Beschwerde** gegen oben genannten Einkommensteuerbescheid eingereicht.

Vom Finanzamt seien entgegen der in der Steuererklärung beantragten Anwendung des Hälftesteuersatzes aufgrund einer Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 vor dem 1. April 2012 und Zufluss des Veräußerungserlöses nach dem 31. März 2012, die Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf

die der besondere Steuersatz von 25% nicht anwendbar ist, in Höhe von 18.683,44 € angesetzt worden.

Es werde beantragt, dass der Zahlungszufluss aus der Anteilsveräußerung des Jahres 2002, welcher im Jahr 2013 erfolgte, als Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 vor dem 1. April 2012 und Zufluss des Veräußerungserlöses nach dem 31. März 2012 behandelt und der Hälftesteuersatz vom Finanzamt für den Betrag von 18.683,44 € angewandt werde.

Herr Dipl.-Ing. F N und der Beschwerdeführer seien weder verwandt noch familiär verbunden. Der Kaufvertrag über den Aktienerwerb sei daher wie unter fremden Dritten üblich abgeschlossen und vom Notar am 7. März 2002 beurkundet worden.

Mit Kaufvertrag vom 7. März 2002 seien vom Beschwerdeführer 9.636 Aktien an Herrn Dipl. Ing. F N MBA verkauft worden.

Die Kaufpreistilgung sei in Raten sowie der Restkaufpreis in einem Earn-Out-Modell vereinbart worden. Der im gegenständlichen Fall zu betrachtende Restkaufpreis sei im Punkt II. Kaufpreis lit. d) wie folgt vereinbart worden (Beweis Kaufvertrag vom 7. März 2002):

„Der Restkaufpreis von 3.500.000,00 ATS (254.354,92 €) samt 7% Zinsen p.a. wird vom Käufer aus künftigen Dividenden und Erlösen aus Aktienverkäufen bezahlt. Für die Ermittlung der fällig werdenden Zahlungen werden die kaufgegenständlichen Aktien, sowie die im Eigentum des Käufers bereits stehenden 23.579 Aktien herangezogen. Der Verkäufer erhält 25% der Dividenden (nach Steuern) sowie 25% der Erlöse aus Aktienverkäufen (nach Steuern) als Kaufpreisteilzahlung. Die Fälligkeit des jeweiligen Kaufpreisteilbetrages tritt einen Monat nach dem jeweiligen Zahlungseingang von Dividenden oder Verkaufserlösen ein. Die Fälligkeit des Restkaufpreises ist somit nur im Falle der Auszahlung von Dividenden oder von Aktienverkäufen durch den Käufer gegeben. Die Vertragsparteien stimmen überein, dass aus welchem sonstigen Grund immer, beispielsweise im Falle von Wertänderungen der Aktien, irgendwelchen gesellschaftsrechtlichen Änderungen der A E AG, noch keine Verpflichtung des Kaufpreises zur Bezahlung des Restkaufpreises entsteht.“

Im Jahr 2013 sei in Höhe von 18.683,44 € eine 2. Tranche der Tilgung des Restkaufpreises gemäß Punkt II. Kaufpreis lit. d) des Kaufvertrages vom 7. März 2002 erfolgt.

Rechtliche Würdigung:

Von den Vertragsparteien sei der Punkt II. Kaufpreis lit. d) als Restkaufpreiszahlung verbunden mit einer Wertsicherungsklausel in Höhe von Zinsen 7% p.a. verstanden worden. Zwischen den Vertragsparteien sei der Telos dieses Vertragspunktes völlig unstrittig, dass es sich hierbei um keine Zinsen für ein Darlehen handeln würde, sondern um eine Wertsicherungsvereinbarung.

Der Vertragspunkt II. Kaufpreis lit d) wurde und wird von den Vertragsparteien einvernehmlich so verstanden, dass der Restkaufpreis wertgesichert sein soll. Dies sei

auch mündlich immer so zwischen den Vertragsparteien akkordiert gewesen (Beweis: Aktenvermerk zur Vertragsauslegung vom 25. März 2015).

Die Zahlung des Restkaufpreises sei daher in erster Linie aus dem Willen der Vertragsparteien abzuleiten. Da weder der Schuldner noch der Gläubiger eine unterschiedliche Willensauslegung hätten, könne § 1416 ABGB gar nicht herangezogen werden, denn dieser würde nur dann zur Anwendung kommen, wenn die Willensmeinung des Schuldners bezweifelt oder von dem Gläubiger widersprochen werde.

Koziol u.a. (Hrsg.), ABGB Kommentar, 2005, S. 1550 führen an, dass selbst der OGH § 1416 vielfach auch nur dann angewendet hätte, wenn die Schuld in abgrenzbare Teile aufgespaltet sei und nach dem Parteiwillen selbständige Schuldposten vorgelegen seien. Dies würde im gegenständlichen Fall aber nicht vorliegen. Daher sei die Bescheidbegründung insoweit durch das Finanzamt verfehlt, weil hier von der Anwendung des § 1416 ABGB ausgegangen werde, obwohl mit Eingabe vom 3. März 2015 dem Finanzamt auch bekannt gegeben worden sei, dass für die Vertragsparteien die Vertragsauslegung unstrittig sei (Beweis: E-Mail vom 3. März 2015 samt Anhang).

Die Auslegung der Vertragsparteien werde auch dadurch untermauert, denn im Punkt II. Kaufpreis lit. c) sei von den Vertragsparteien eine völlig andere vertragliche Zinsklausel für die Verzinsung eines Teilkaufpreises vereinbart worden.

Die Vertragsparteien hätten den Vertrag immer so ausgelegt, dass im ersten Schritt der Restkaufpreis getilgt werde (Beweis: Aktenvermerk zur Vertragsauslegung vom 25. März 2015).

Bereits im Jahr 2006, im welchem eine erste Tranche des Restkaufpreises in Höhe von 44.704,99 € getilgt worden sei, sei eine gänzliche Zuordnung des Zahlungsbetrages auf den Restkaufpreis vor Ansatz der Wertsicherung erfolgt. Dies sei in dieser Form in der Steuererklärung 2006 erklärt und vom Finanzamt auch so veranlagt worden.

Nach dem Parteiwillen solle eben zuerst der Restkaufpreisstamm getilgt werden. Weiters sei anzuführen, dass der Vertragspunkt II. Kaufpreis lit. d) auch einen aleatorischen Aspekt inne hätte, denn es sei nicht sicher, dass es zur gänzlichen Tilgung des Restkaufpreises überhaupt kommen werde bzw. könne. Im Zuge einer Liquidation bzw. einer Insolvenz der A AG wäre auch der Käufer der Geschäftsanteile von der Zahlung des Restbetrages befreit. Bei einer tatsächlichen Zinsvereinbarung - wie von Seiten des Finanzamtes unterstellt - würde dies aber nicht der Fall sein, weil die Zinsen dann noch immer gesondert geltend gemacht werden könnten.

Die Begleichung des Restverkaufspreises, welche allerdings vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens abhängen würde, und daher entweder teilweise oder zur Gänze wertgesichert bezahlt werden wird, sei somit aus unserer Sicht nicht in eine Zins- und Tilgungskomponente an sich aufzuteilen.

Da die Beteiligungsveräußerung im Jahr 2002 und somit vor dem 1. April 2012 erfolgt sei, sei der Sachverhalt unter der Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 zu subsumieren.

Im Ergebnis sei daher festzuhalten, dass die 2. Tranche des Restkaufpreises in Höhe von 18.683,44 € aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes und der Willensübereinstimmung der Vertragsparteien als Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 vor dem 1. April 2012 und Zufluss des Veräußerungserlöses nach dem 31. März 2012 zu behandeln und der Hälftesteuersatz im Jahr 2013 anzuwenden sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 24. April 2015 wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

Mit Vertrag vom 7. März 2002 hätte der Beschwerdeführer 9.636 nennbetragslose Namensaktien der A E AG an DI F N MBA verkauft. Lt. Pkt. II. des Kaufvertrages hätte der Kaufpreis 702.730,49 € betragen. Die Berichtigung des Kaufpreises sei in Teilbeträgen vereinbart worden. Pkt. II. d) des Vertrages über die Tilgung des Restkaufpreis von 254.354,92 € würde lauten:

„Der Restkaufpreis von 254.354,92 € samt 7% Zinsen p.a. wird vom Käufer aus künftigen Dividenden und Erlösen aus Aktienverkäufen bezahlt. Für die Ermittlung der fällig werdenden Zahlungen werden die kaufgegenständlichen Aktien, sowie die im Eigentum des Käufers bereits stehenden 23.579 Aktien herangezogen. Der Verkäufer erhält 25% der Dividenden (nach Steuern) sowie 25% der Erlöse aus Aktienverkäufen (nach Steuern) als Kaufpreisteilzahlung. Die Fälligkeit des jeweiligen Kaufpreisteilbetrages tritt einen Monat nach dem jeweiligen Zahlungseingang von Dividenden oder Verkaufserlösen ein. Die Fälligkeit des Restkaufpreises ist somit nur im Falle der Auszahlung von Dividenden oder von Aktienverkäufen durch den Käufer gegeben. Die Vertragsparteien stimmen darin überein, dass aus welchem sonstigen Grund immer, beispielsweise im Falle von Wertänderungen der Aktien, irgendwelchen gesellschaftsrechtlichen Änderungen der A E AG, noch keine Verpflichtung des Käufers zur Bezahlung des Restkaufpreises entsteht.“

Mit der Beschwerde sei auch ein Aktenvermerk vom 25. März 2015 (unterschrieben vom Beschwerdeführer und DI F N MBA) über die Vertragsauslegung des Punktes II. lit. d) mit folgendem Inhalt vorgelegt worden:

„Zwischen den obigen Vertragsparteien war bisher die Vertragsauslegung mündlich eindeutig und klar und somit auch völlig unstrittig. Aufgrund der divergierenden Auslegung durch das Finanzamt wird daher die zwischen den Vertragsparteien bisher unstrittige Vertragsauslegung festgehalten:

1. *Der Kaufpreis wurde mit einer Wertsicherung von 7% Zinsen p.a. vereinbart. Es handelt sich dabei um eine Wertsicherungsklausel, was auch dem Telos des Vertragspunktes entspricht.*
2. *Getilgt wird im ersten Schritt der Restkaufpreisstamm von 3.500.000,00 ATS (= 254.354,92 €) und erst danach die Wertsicherung.“*

Die gegenständliche Wertsicherung würde die Funktion der Zinsen übernehmen. Im Vertrag selbst sei ausdrücklich angeführt, dass es sich um Zinsen handeln würde. Gemäß § 27 Abs. 5 Z 1 EStG (bis 31. März 2012; § 27 Abs. 2 Z 1) würden zu den Einkünften

aus Kapitalvermögen auch nominelle Mehrbeträge aufgrund einer Wertsicherung gehören. Auch der VwGH (20.9.2007, 2007/14/0015) würde bestätigen, dass sich eine Wertsicherung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht von Zinsen unterscheide und es sich dabei um Kapitalfrüchte handle, und es unerheblich sei, welcher Rechtstitel der Überlassung von Kapital zugrunde liegen würde. Zuflüsse aus den vereinbarten 7% Zinsen p.a. würden daher steuerpflichtige Kapitalfrüchte darstellen.

Die Reihenfolge des Zuflusses der Forderungstilgung und der Zinszahlungen sei im Vertrag vom 7. März 2002 nicht festgelegt. Mit E-Mail vom 3. März 2015 sei mitgeteilt worden, dass es keine Nebenabreden zum schriftlichen Vertrag vom 7. März 2015 geben würde. Die Zahlungsreihenfolge sei daher bisher noch nicht vertraglich geregelt gewesen. Erst mit Aktenvermerk vom 25. März 2015 werde zur Vertragsauslegung festgehalten, dass der Vertrag so auszulegen sei, dass zuerst das Kapital und dann die Wertsicherung (eigentlich Zinsen) zu tilgen seien. Sofern eine durch Auslegung zu schließende Vertragslücke vorliegen würde, würde in einem solchen Fall primär das dispositive Recht eingreifen, dessen Zweck es gerade sei, für im Vertrag nicht geregelte Fragen Regeln zur Verfügung zu stellen (so etwa OGH 20.11.2001, 3 Ob 146/01v). Die Tilgungsregelung des § 1416 ABGB würde daher zur Anwendung kommen, wenn keine anders lautende Tilgungsvereinbarung geschlossen worden sei (Koziol in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkommentar zum ABGB, Rz 1 zu § 1416; Reischauer in Rummel, Rz 11 zu § 1415 ABGB; Schwimann, ABGB, Rz 6 zu § 1416; Stabentheiner in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 1416 Rz 1, 3) und auch, wenn die Zahlung ohne Widmung erfolgt sei (Schwimann, ABGB, Rz 6 zu § 1416; Stabentheiner in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 1416 Rz 3). Da keine Widmung der Zahlung erfolgt und laut Angabe keine anderslautende Vereinbarung abgeschlossen worden sei, würde es zur Anwendung des § 1416 ABGB kommen, wonach zuerst die Zinsen und dann das Kapital abgerechnet würden.

Zinsen würden eine selbständige Schuldpost (Koziol in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkommentar zum ABGB, Rz 3 zu § 1416 mwN) bilden. Es würden gegenständlich daher selbständige Schuldposten vorliegen.

Zum Argument des aleatorischen Charakters sei anzuführen, dass sich die Fälligkeit der Zahlungen nach dem Zahlungseingang von Dividenden und Verkaufserlösen richten würde. Dies hätte aber keinen Einfluss auf die Qualifizierung als Zinsen oder auf die Reihenfolge der Tilgung.

Der Restkaufpreis von 254.354,92 € werde mit 7% p.a. verzinst. Dies würde seit 7. März 2002 jährlich 17.804,84 € an Zinsen ergeben. Der Betrag von 18.683,44 € würde daher eine Zinszahlung darstellen.

Die erhaltene Zahlung würde Zinsen aus einem Privatdarlehen darstellen, welche gemäß § 27a Abs. 2 Z 1 EStG nach dem Einkommensteuertarif zu versteuern seien.

Mit Eingabe vom 12. Mai 2015 wurde ein **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht eingereicht.

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes, weil vom Finanzamt entgegen der in der Steuererklärung beantragten Anwendung des

Hälftesteuersatzes aufgrund einer Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 vor dem 1.4.2012 und Zufluss des Veräußerungserlöses nach dem 31.3.2012, die Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz von 25% nicht anwendbar sei, in Höhe von 18.683,44 € angesetzt worden seien.

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften betreffend des Einkommensteuerbescheides 2013, weil

- die auf Basis der aktenkundigen Beweismittel vorgenommene Beweiswürdigung den logischen Denkgesetzen (insbesondere der Vertragsauslegung nach § 914 ABGB) bzw. der allgemeinen Lebenserfahrung widerspreche und
- die belangte Behörde den gegenständlichen Bescheiden damit einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt hätte.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 aufzuheben und dass der Zahlungszufluss aus der Anteilsveräußerung des Jahres 2002, welcher im Jahr 2013 erfolgt sei, als Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 vor dem 1. April 2012 und Zufluss des Veräußerungserlöses nach dem 31. März 2012 behandelt werde und der Hälftesteuersatz vom Finanzamt für den Betrag von 18.683,44 € angewandt werde.

Anmerkung Richter:

Im Folgenden wurde im Wesentlichen die Darstellung der Beschwerdeschrift wiederholt (auf eine neuerliche Wiedergabe wird hier verzichtet).

Seitens des Finanzamtes sei mit Datum 21. März 2008 ein Ergänzungersuchen mit folgenden Ergänzungspunkten gestellt worden (betreffend Veranlagung 2006):
"Aufgrund einer Vorbescheidkontrolle wären die erklärten Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (KZ 802) in Höhe von 43.674,43 € darzustellen" (Beweis: Ergänzungersuchen vom 21. März 2008).

Dieses Ergänzungersuchen sei mit Eingabe vom 16. April 2008 beantwortet worden.

Seitens des Finanzamtes seien mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 7. Mai 2008 die Einkünfte aus obiger Beteiligungsveräußerung mit dem Hälftesteuersatz veranlagt worden (Beweis: Seite 2 des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 7. Mai 2008). Dem Finanzamt seien bereits im Jahr 2008 im Zuge des Ergänzungersuchens alle Unterlagen zur rechtlichen Würdigung des Vertrages vorgelegen.

Im Jahr 2013 sei in Höhe von 18.683,44 € eine 2. Tranche der Tilgung des Restkaufpreises gemäß Punkt II. Kaufpreis lit. d) des Kaufvertrages vom 7. März 2002 erfolgt.

Im Ergebnis sei daher festzuhalten, dass die 2. Tranche des Restkaufpreises in Höhe von 18.683,44 € aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes und der Willensübereinstimmung der Vertragsparteien als Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 vor dem 1. April 2012 und Zufluss des

Veräußerungserlöses nach dem 31. März 2012 zu behandeln und der Hälftesteuersatz im Jahr 2013 anzuwenden sei.

Der angefochtene Bescheid würde sich, wie ausführlich dargestellt, somit in mehrfacher Hinsicht rechtswidrig erweisen.

< Aktenvermerk vom 25. März 2015:

Vertragsauslegung des Kaufvertrages zwischen dem Beschwerdeführer als Verkäufer und Herr Dipl. Ing. F N betreffend der Namensaktien der A E AG vom 7. März 2002 zu Punkt II Kaufpreis lit. d):

Der Restkaufpreis von 3.500.000,00 ATS (254.354,92 €) samt 7% Zinsen p.a. wird vom Käufer aus künftigen Dividenden und Erlösen aus Aktienverkäufen bezahlt. Für die Ermittlung der fällig werdenden Zahlungen werden die kaufgegenständlichen Aktien, sowie die im Eigentum des Käufers bereits stehenden 23.579 Aktien herangezogen. Der Verkäufer erhält 25% der Dividenden (nach Steuern) sowie 25% der Erlöse aus Aktienverkäufen (nach Steuern) als Kaufpreisteilzahlung. Die Fälligkeit des jeweiligen Kaufpreisteilbetrages tritt einen Monat nach dem jeweiligen Zahlungseingang von Dividenden oder Verkaufserlösen ein. Die Fälligkeit des Restkaufpreises ist somit nur im Falle der Auszahlung von Dividenden oder von Aktienverkäufen durch den Käufer gegeben. Die Vertragsparteien stimmen überein, dass aus welchem sonstigen Grund immer, beispielsweise im Falle von Wertänderungen der Aktien, irgendwelchen gesellschaftsrechtlichen Änderungen der A E AG, nach keine Verpflichtung des Kaufpreises zur Bezahlung des Restkaufpreises entsteht.

Zwischen den obigen Vertragsparteien war bisher die Vertragsauslegung mündlich eindeutig und klar und somit auch völlig unstrittig. Aufgrund der divergierenden Auslegung durch das Finanzamt wird daher die zwischen den Vertragsparteien bisher unstrittige Vertragsauslegung festgehalten:

1. *Der Kaufpreis wurde mit einer Wertsicherung von 7% Zinsen p.a. vereinbart. Es handelt sich dabei um eine Wertsicherungsklausel, was auch dem Telos des Vertragspunktes entspricht.*
2. *Getilgt wird im ersten Schritt der Restkaufpreisstamm von 3.500,00 € (= 254.354,92 €) und erst danach die Wertsicherung.*

Ergänzungen zur Veranlagung 2006:

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 21. März 2008** (zur Einkommensteuer 2006) wurde der Beschwerdeführer ersucht, den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Geschäftsanteile darzustellen.

Mit **Eingabe vom 16. April 2008** übermittelte der Beschwerdeführer die Berechnung des Veräußerungsgewinnes von Geschäftsanteilen gemäß § 37 Abs. 4 EStG für das Jahr 2006 (Beteiligungsverkauf am 7. März 2002).

Die Berechnung wurde wie folgt dargestellt:

Übernommene Restkaufpreisschule	266.693,49
---------------------------------	------------

1. Teilkaufpreisbetrag	90.841,04
2. Teilkaufpreisbetrag inkl. Zinsen	97.311,20
	44.704,99
Verkaufspreis bisher bezahlt	499.550,72
abzüglich Anschaffungskosten	-449.912,61
Veräußerungsgewinn gem. § 37 Abs. 4 EStG	49.638,11
bereits versteuerter Veräußerungsgewinn 2004	-5.963,68
Veräußerungsgewinn § 37 Abs. 4 für 2006	43.674,43

Mit **Einkommensteuerbescheid 2006 vom 7. Mai 2008** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2006 unter Berücksichtigung von „Sonstigen Einkünften“ in Höhe von 43.674,43 € festgesetzt (Anwendung des Hälftesteuersatzes).

Mit **Vorlagebericht vom 14. August 2016** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In den Ausführungen des Finanzamtes wurde hier auch auf den Vorhalt vom 21. März 2008 und die diesbezügliche Antwort vom 16. April 2008 verwiesen.

Der Kaufvertrag, aus dem die Zinsenregelung hervorgehe, sei damals nicht übermittelt worden. In der einseitigen Steuererklärung 2006 könne keine einvernehmliche Vertragsauslegung der Vertragsparteien gesehen werden, da es sich dabei nur um eine einseitige Erklärung gegenüber einer Behörde handeln würde.

Aus welchen, bereits vor 2013 erstellten, Unterlagen der behauptete übereinstimmende Parteiwille hervorgehen solle, könne dem Vorlageantrag nicht entnommen werden.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, komme § 1416 ABGB zur Anwendung, wenn keine anders lautende Tilgungsvereinbarung geschlossen worden sei. Es seien in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung sämtliche vorliegenden Unterlagen gewürdigt worden, auch jene vom 3. März 2015 und vom 25. März 2015, aus denen jedoch nicht auf einen damaligen übereinstimmenden Parteiwillen hinsichtlich der Tilgungsreihenfolge geschlossen werden hätte können. Dass möglicherweise ein Teil des Restkaufpreises nicht bezahlt werde, würde nichts an der Tilgungsreihenfolge ändern.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Mit Kaufvertrag vom 7. März 2003 hat der Beschwerdeführer 9.636 nennbetragslose Aktien der A E AG verkauft. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 9.669.782,41 ATS (702.730,49 €) vereinbart.

Unter Berücksichtigung von Schuldübernahmen und Teilzahlungen wurde unter Punkt II lit. d ein Restkaufpreis von 3.500.000,00 € ausgewiesen.

Unter Punkt II lit. d wurde vereinbart, dass ein Restkaufpreis von 3.500.000,00 ATS (264.354,92 €; *Anmerkung Richter: richtig wäre ein Betrag von 254.354,92 €*) samt 7% Zinsen p.a. vom Käufer aus künftigen Dividenden und Erlösen aus Aktienverkäufen bezahlt wird.

Die Fälligkeit des Restkaufpreises ist also an Auszahlungen von Dividenden bzw. Erlösen aus Aktienverkäufen geknüpft.

Andere Zahlungsvereinbarungen sind aus diesem Kaufvertrag nicht herauszulesen.

Im Jahr 2006 wurden Kaufpreiszahlungen seitens des Finanzamtes mit dem Hälftesteuersatz versteuert (§ 37 Abs. 4 EStG 1988). Nähere Details sind hierzu nicht aktenkundig. Lediglich die Darstellung/Berechnung des Veräußerungsgewinnes wurde seitens des Finanzamtes hinterfragt (Vorhaltsbeantwortung vom 16. April 2008).

Im Zuge der Veranlagung/des Rechtsmittelverfahrens betreffend das streitgegenständliche Jahr 2013 wurden weitere Unterlagen seitens des Beschwerdeführers vorgelegt:

< Aktenvermerk vom 25. März 2015: Vertragsauslegung des Kaufvertrages zwischen dem Beschwerdeführer als Verkäufer und Herrn DI F N (*... getilgt wird im ersten Schritt der Restkaufpreisstamm und erst danach die Wertsicherung ...*).

< Eingabe vom 3. März 2015 (Vertragsauslegung): „*... Die Bestimmung wurde von den Vertragsparteien so interpretiert (Kaufvertrag Punkt II lit. d), dass im ersten Schritt der Restkaufpreis getilgt wird. ...*“.

Gegenständlich ist demnach zu urteilen, ob eine einvernehmliche Vereinbarung (zwischen Käufer und Verkäufer) hinsichtlich der Rückzahlungsbeträge vorliegt, oder ob die gesetzlich normierte Bestimmung des § 1416 ABGB anzuwenden ist.

Nicht strittig ist die Höhe des zu versteuernden Betrages: 18.683,44 €

B) Rechtliche Würdigung

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gehören Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital.

Gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Gemäß Abs. 2 gilt Abs. 1 **nicht** für

1. *Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zugrunde liegt.*

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 (idF vor dem BudBG 2011) ermäßigt sich für Einkünfte aufgrund von Beteiligungen (Abs. 4) der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

§ 1416 ABGB:

Wird die Willensmeinung des Schuldners bezweifelt, oder von dem Gläubiger widersprochen; so sollen zuerst die Zinsen, dann das Kapital, von mehreren Kapitalien aber dasjenige, welches schon eingefordert, oder wenigstens fällig ist, und nach diesem dasjenige, welches schuldig zu bleiben dem Schuldner am meisten beschwerlich fällt, abgerechnet werden.

Diese gesetzlichen Bestimmungen bringen also klar zum Ausdruck, dass im Falle der Begleichung des Restkaufpreises eine begünstigte Besteuerung (halber Durchschnittsteuersatz), im Falle der Begleichung lediglich der Zinsen eine Besteuerung nach Tarif (§ 33 EStG 1988) durchzuführen ist.

Gemäß der allgemeinen Tilgungsregel des § 1415 ABGB gilt bei bestehen mehrerer Verbindlichkeiten gegenüber demselben Gläubiger primär jene Verbindlichkeit als getilgt, die der Gläubiger und der Schuldner einvernehmlich bestimmen. Es bleibt demnach der Parteidisposition anheimgestellt, welche Schuldpost zuerst abgetragen wird.

Eine derartige Zuordnung ist allerdings nur dann möglich, wenn diese einvernehmlich bestimmt wird; ansonsten greift § 1416 ABGB („gesetzliche Tilgungsordnung“).

In vorliegenden Kaufvertrag wurde lediglich der Kaufpreis vereinbart, sowie unter lit. d die Bestimmung dass der Restkaufpreis samt 7% Zinsen p.a. vom Käufer aus künftigen Dividenden und Erlösen aus Aktienverkäufen zu zahlen hat.

Im Kaufvertrag vom 7. März 2002 wurde ein offener Restkaufpreis von 3.500.000,00 ATS ausgewiesen (254.354,92 €; Anmerkung Richter: im Kaufvertrag wurde ein Betrag von 264.354,92 € ausgewiesen).

Bei einem Zinssatz von 7% würde dies eine jährliche Zinsbelastung von rd. 17.800,00 € ergeben. Selbst wenn man die Zahlung im Jahr 2006 als Kaufpreistilgung berücksichtigt, verbleibt noch immer ein seit 2006 offener Betrag von 210.680,49 € (254.354,92 abzüglich 43.674,43 €). Nachdem seit 2006 keine Zahlungen mehr geleistet wurden, würde auch dieser offene Saldo noch zu erheblichen Zinsbelastungen führen (210.980,49 € * 7%: 14.768,63 € pro Jahr). Bei Aufrechnung dieser Jahresbeträge auch nur auf drei Jahre (allenfalls Verjährung) so würden allein diese Zinsen jedenfalls den hier strittigen Betrag von 18.683,44 € übersteigen. Aus diesem Grund wurden auch weitere Untersuchungen dahingehend unterlassen, in welcher Höhe derzeit tatsächlich ein Restkaufpreis und diesbezügliche Zinsen vorhanden sind.

Eine Zuordnung allfälliger Zahlungen lässt sich aus diesem Kaufvertrag nicht herauslesen.

Die Zahlung im Jahr 2006 wurde seitens des Finanzamtes jedenfalls der begünstigten Besteuerung unterzogen – Nachforschungen wurden damals lediglich hinsichtlich der Höhe des Veräußerungsgewinnes gemacht. Allerdings hat der Beschwerdeführer auch damals bereits auf die Besteuerung im Sinne des § 37 Abs. 4 EStG 1988 verwiesen (Hälftesteuersatz für Einkünfte aufgrund von Beteiligungen).

Auch wenn das zuständige Finanzamt damals den Hälftesteuersatz angewendet hat, so bedeutet dies nicht, dass dies für alle Zukunft so zu geschehen hat. Grundsätzlich gibt es keine Bestimmung, einmal gewählte (falsche) Beurteilungen beizubehalten.

Erstmals im Zuge der Veranlagung des Jahres 2013 wurden Angaben über allenfalls vorliegende einvernehmliche Interpretationen über die Kaufpreiszahung vorgebracht. In einem Mail vom 2. März 2015 führte das Finanzamt an, dass lt. Angaben des Beschwerdeführers allenfalls andere – neben dem Kaufvertrag – schriftliche oder mündliche Vereinbarungen vorliegen. In diesem Mail wurde angeführt, dass „beide Vertragsparteien“ aufgefordert werden, schriftliche Bestätigungen über die tatsächliche Vertragssituation beizubringen.

Daraufhin wurde erstmals (3. März 2015) darauf verwiesen, dass die vertragliche Bestimmung von den Vertragsparteien so interpretiert wird, dass im ersten Schritt der Restkaufpreis getilgt wird. Dieses Schreiben trägt den Absender des Beschwerdeführers und den Stempel der Steuerberatungskanzlei.

Der übermittelte Aktenvermerk vom 25. März 2015 trägt sowohl die Unterschrift des Beschwerdeführers als auch jene des Käufers. Darin wurde die Vertragsauslegung des Kaufvertrages dahingehend interpretiert, dass bisher mündlich eindeutig und klar der Vertrag so ausgelegt war, dass im ersten Schritt er Restkaufpreisstamm und erst danach die Wertsteigerung getilgt wird.

Für den erkennenden Richter bringt der vorliegende Kaufvertrag ganz klar zum Ausdruck, dass der Restkaufpreis in Form von Dividenden und Erlösen zu bezahlen ist. Die Verzinsung wird ebenfalls klar mit einem Betrag von 7% vereinbart.

Dass hierin eine Wertsicherung verstanden sein sollte, kann nicht nachvollzogen werden. Es wurde weder auf irgendeinen Index verwiesen, noch ein entsprechender Begriff verwendet. Bei dieser Sachlage ist also jedenfalls davon auszugehen, dass der offene Betrag einer Verzinsung von 7% zu unterziehen war. Aufgrund des langen Zeitraumes zur letzten Zahlung (2006) wurde auch eine erhebliche Zinsbelastung akkumuliert (auch unter Beachtung der gesetzlichen Verjährungsbestimmungen).

Gerade bei derart hohen Beträgen (mehr als 254.000,00 €) würden in Verträgen grundsätzlich sämtliche gesonderte Bestimmungen jedenfalls klar festgehalten. Bereits zum Vertragsabschlusszeitpunkt war klar, dass sich bei einem Zinssatz von 7% erheblich Zinszahlungen ergeben würden. Wäre also gewünscht gewesen, dass vornehmlich nicht die Zinsen zu begleichen seien, so wäre dies jedenfalls schriftlich festzuhalten gewesen. Wiederum vor allem auch unter Beachtung der Verjährungsbestimmungen – kürzere Verjährungsfristen bei Zinsen als bei Darlehen (§ 1480 ABGB).

Auch wenn zwischen den Vertragsparteien keine „Nahebeziehung“ besteht, so ist doch der klaren Definition im Vertrag der Vorrang gegenüber nachträglich verfassten „Interpretationen“ zu geben.

Da beim Käufer die Zuordnung seiner Zahlung keine unterschiedlichen Auswirkungen hat, wird es ihm egal sein, und er wird allenfalls gegen eine derartige nachträgliche Interpretation keine Einwendungen erheben. Darin kann aber noch keine einvernehmliche Vereinbarung gesehen werden – wie vom Gesetz gefordert.

Wenn der Beschwerdeführer anführt, dass eigentlich keine Zinsen vereinbart wurden, sondern darin eine Wertsicherung zu verstehen sei, so muss hierbei doch auf die Wortwahl im Kaufvertrag verwiesen werden:

„ .. Restkaufpreis ... samt 7% Zinsen ...“

Bei dieser Diktion kann nicht auf die Vereinbarung einer Wertsicherung geschlossen werden. Mit keinem Wort wurde in diesem Vertrag auf Bindungen zu irgendwelchen Indices (VPI, ...) eingegangen. Nirgends wurde auch nur das Wort „Wertsicherung“ verwendet; das Wort „Zinsen“ aber sehr wohl. Es kann also auch diesem Argument nicht gefolgt werden – und darin keine einvernehmliche, nicht einmal eine einseitige, Vereinbarung erkannt werden.

Nach Ansicht des erkennenden Richters könnte aber selbst bei Annahme einer derartigen Wertsicherung nicht klar ausgeschlossen werden, dass es sich selbst dann um steuerpflichtige Kapitalfrüchte handeln würde. Im Weiteren wird darauf aber nicht weiter eingegangen, da wie bereits oben ausgeführt, gegenständlich klar von Zinserträgen bzw. Zinszahlungen auszugehen ist.

Während der Schuldner – vorbehaltlich eines Widerspruches – durch eine Tilgungserklärung Einfluss auf die Anrechnung seiner Leistung nehmen kann, kommt dem Gläubiger eine einseitige Bestimmung der Leistungsanrechnung nicht zu. Innerhalb des gesetzlichen Tilgungssystems des § 1416 ABGB könnte der Gläubiger aber durch Einforderung einer von mehreren Verbindlichkeiten auf die Rangordnung der Tilgung gestaltend einwirken (vgl. Reischauer in Rummel, Kommentar zum ABGB, § 1416 Rz 10). Eine derartige Einforderung ist aber aus dem vorliegenden Sachverhalt (aktenkundige Unterlagen) nicht ersichtlich. Hätte eine solche existiert, so wäre dies seitens des Beschwerdeführers sicherlich bekannt gegeben worden.

Die Beweislast dafür, dass die Anrechnung einer Leistung abweichend von der gesetzlichen Tilgungsordnung auf Basis einer diesbezüglichen Vereinbarung zwischen den Parteien oder auf Grund einer wirksamen Widmungserklärung des Schuldners geschehen ist, hat derjenige zu tragen, der sich auf die privatautonome Tilgung beruft.

Erst nachdem das Finanzamt mögliche Vereinbarungen in den Raum gestellt hat, hat der Beschwerdeführer reagiert und Interpretationen zum Kaufvertrag vorgelegt. Die vorgelegten Interpretationen lassen sich aber aus dem Kaufvertrag nicht „herauslesen“ – gelten also nach Ansicht des Richters auch nicht als einvernehmliche Willensbildung. Ist eine Widmungserklärung zweifelhaft, ist also eine Zuordnung der Zahlung nicht klar erkennbar, so kann dieser Zweifel nicht durch eine (nachträgliche) Interpretation der

Vereinbarung saniert werden – es kommt also die gesetzliche Tilgungsordnung zur Anwendung (vgl. Reischauer in Rummel, Kommentar zum ABGB, § 1416 Rz 9).

Die gesetzliche Tilgungsordnung greift somit dann Platz, wenn erstens zwischen den Parteien des Schuldverhältnisses keine Anrechnungsvereinbarung getroffen wurde und zweitens entweder der Gläubiger oder der Schuldner gar keine Tilgungserklärung – ausdrücklich und schlüssig – abgegeben hat oder eine solche Tilgungserklärung zwar ausgesprochen wurde, aber keine eindeutigen Aufschluss darüber gibt, welche Schuldpost mit der Leistung erfüllt werden sollte.

Gegenständlich wurde keine ausdrückliche und schlüssige Tilgungserklärung vorgelegt, sondern erst im Zuge der Veranlagung 2013 eine Vertragsauslegung dargestellt; diese Vertragsauslegung ist aber aus dem Vertrag nicht schlüssig bestimmt.

Da sich der tatsächliche Parteiwille im Nachhinein nicht mehr zweifelsfrei feststellen lässt und die vorliegenden Unterlagen (im Wesentlichen der Kaufvertrag) keine tatsächliche Zuordnung der Zahlung erlauben, legt der erkennende Richter die gesetzliche Tilgungsregel des § 1416 ABGB zugrunde, wonach bei Unklarheiten in der Willensmeinung zuerst die Zinsen und erst dann fällige Forderungen als abgedeckt gelten (vgl. auch UFS 12.12.2013, RV/0116-K/10; VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Diese Zinsen sind allerdings gemäß oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen weder mit dem Hälftesteuersatz noch mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern.

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Aufgrund der Darstellung im Kaufvertrag („... Restkaufpreis ... samt Zinsen ...“) und der klaren gesetzlichen Regelung des § 1416 ABGB kann kein Grund für die Zulassung einer Revision erkannt werden.

Linz, am 21. Juni 2016