

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache
Beschwerdeführerin, vertreten durch WTH, über die Beschwerde vom 29.
Dezember 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 30.
November 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten
Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen
und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erklärte für das Jahr 2014 einen Gewinn in Höhe von 8.844,79 €. Über FinanzOnline teilte die steuerliche Vertretung am 27.11.2015 mit, dass der im Aufwand enthaltene Fremdwährungsverlust in Höhe von 16.841,82 € auf Grund einer ungeklärten Rechtsauffassung nicht in der KZ 9289 um 50% korrigiert worden sei.

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit Bescheid vom 30.11.2015 wich die Abgabenbehörde von den erklärten Angaben insoweit ab, als sie den erklärten Gewinn aus Gewerbebetrieb um die Hälfte des Kursverlustes aus dem Fremdwährungskredit, sohin um 8.420,91 €, erhöhte.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 29.12.2015 Beschwerde erhoben, welche mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.1.2016 als unbegründet abgewiesen wurde. Die Abgabenbehörde vertrat darin die Rechtsansicht, dass gem. § 6 Z. 2 lit. c EStG 1988 der nach Ausgleich mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von

Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 verbleibende negative Überhang des Konvertierungsverlustes nur zur Hälfte ausgeglichen werden darf, und führte zur Begründung aus:

"Gem. § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Verluste aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zur Hälfte ausgeglichen werden. Gem. § 124b Z 192 EStG 1988 ist auf die Veräußerung nach dem 31. März 2012 von in einem Betriebsvermögen gehaltenen anderen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4, die vor dem 1. April 2012 entgeltlich erworben worden sind, bereits der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 und 2 anzuwenden. Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens führt zu Einkünften iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988. Wertsteigerungen aus Forderungen gegenüber Banken unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25 % gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988. Diese Sichtweise gilt auch bei realisierten Wertveränderungen bei Fremdwährungsverbindlichkeiten ("negative Forderung") gegenüber einer Bank. Ebenso ist ein Realisierungsverlust ab 1.4.2012 nur zur Hälfte ausgleichsfähig sofern die Konvertierung nach dem 31.3.2012 erfolgt ist. (vgl. EStR 2000, R 2 804)."

Am 11.2.2016 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag mit der ergänzenden Begründung ein, dass im vorliegenden Fall eine allgemeine Anknüpfung aufgrund des Gesetzeswortlautes, insbesondere das Abstellen auf § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, nicht stattfinden könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bestimmt § 6 Abs. 2 lit. c EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012, dass Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (lit. a) und Verluste aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen sind. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zur Hälfte ausgeglichen werden.

§ 27 Abs. 2 bis 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2014 lautet:

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

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten sowie Bezüge aus Partizipationskapital gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988;
d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes;
 2. Zinsen, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen;
 3. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;
 4. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.
- (3) Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).
- (4) Zu den Einkünften aus Derivaten gehören
1. der Differenzausgleich,
 2. die Stillhalterprämie,
 3. Einkünfte aus der Veräußerung und
 4. Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung
- bei Termingeschäften (beispielsweise Optionen, Futures und Swaps) sowie bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (beispielsweise Indexzertifikaten).

II) Durch das BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, wurde die Besteuerung von Kapitalvermögen neu geordnet. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage führen zur Zielsetzung des § 27 EStG 1988 aus, dass erstens " - im Sinne einer Vermögenszuwachsbesteuerung für Finanzvermögen - nicht nur Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, sondern auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Wertpapieren sowie aus Derivaten unabhängig von Behaltedauer bzw. Beteiligungsausmaß generell besteuert werden. (...) Zweitens soll künftig der Vermögenszuwachs sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich einheitlich erfasst werden" (vgl. 981 BlgNR 24. GP 115).

Das Ziel der steuerlichen Erfassung nicht nur der Einkünfte sondern auch der realisierten Wertsteigerung wird durch die Anknüpfung an § 27 Abs. 3 und damit an § 27 Abs. 2 EStG 1988 erzielt. Im Beschwerdefall ist strittig, ob die den gegenständlichen Kursverlust vermittelnden Fremdwährungsverbindlichkeiten als negative Wirtschaftsgüter unter den Anwendungsbereich dieser Bestimmungen fallen und daher in subjektübergreifender Betrachtung (die Fremdwährungsverbindlichkeit führt zu Einkünften beim Gläubiger) die Kursverluste nach § 6 Abs. 2 lit. c EStG 1988 nur zur Hälfte zu berücksichtigen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026, entschieden, dass trotz des ursächlichen Zusammenhanges zwischen Forderung und Verbindlichkeit sich diese beiden Wirtschaftsgüter, insbesondere in Hinblick auf die Besteuerung der aus ihnen erwachsenen vom Schuldner zu zahlenden und vom Gläubiger empfangenen Zinsen, voneinander unterscheiden und die Verrechnung des Kursverlustes nicht den Beschränkungen des § 6 Z. 2 lit. c EStG 1988 unterliegt. Zur Begründung wird in dem Erkenntnis ausgeführt:

"17 Der Schuldner erzielt aus dem "negativen Wirtschaftsgut" keine Einkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist der Verweis auf Einkünfte iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 steuersubjektübergreifend zu sehen und hinsichtlich der aus dem gegenständlichen Wirtschaftsgut "Fremdwährungsverbindlichkeit" fließenden Erträge auf deren Erfassung beim Gläubiger der Fremdwährungsverbindlichkeit abzustellen.

18 Dem ist entgegenzuhalten, dass der Kreditgeber Einkünfte iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 nicht aus der "Fremdwährungsverbindlichkeit", sondern aus der mit dieser korrespondierenden "Fremdwährungsforderung" erzielt.

19 Trotz des ursächlichen Zusammenhangs zwischen Forderung und Verbindlichkeit unterscheiden sich diese beiden Wirtschaftsgüter insbesondere in Hinblick auf die Besteuerung der aus ihnen erwachsenen - vom Schuldner zu zahlenden und vom Gläubiger zu empfangenden - Zinsen voneinander. Die vom Schuldner zu zahlenden Zinsen stellen aus Sicht des Gläubigers Erträge seiner Kapitalforderung dar, die als Einkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen zu erfassen sind. Hingegen fallen die Zinsen beim Schuldner nicht als (negative) Erträge aus seiner Verbindlichkeit unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Vielmehr stellen Schuldzinsen je nach Lage des Falles entweder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen der privaten Lebensführung dar (vgl. z.B. den auch nach der Neuordnung der Kapitalbesteuerung unverändert gebliebenen § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

20 Gegen eine Steuerpflicht nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 bei demjenigen, dem Kapital überlassen wird, spricht weiters, dass es damit auch zu einer mit dem eingangs angeführten Sinn und Zweck der Neuordnung der Kapitalbesteuerung nicht vereinbaren Steuerpflicht von Schuld nachlässen gegenüber privaten Schuldnern käme (vgl. Stangl/Widhalm, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen, in Lechner/Mayr/Tumpel, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 111 (114 f)).

21 Nach dem Wortlaut und dem Telos des § 27 Abs. 3 EStG 1988 sind nur "Finanzvermögen" und nicht auch "Finanzschulden" von dieser Bestimmung erfasst. Der Schuldner erzielt keine Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 aus der Verbindlichkeit. Aus diesen Erwägungen erscheint es weder gerechtfertigt noch vom Wortlaut des § 27 Abs. 3 EStG 1988 gedeckt, hinsichtlich der Steuerpflicht einer Fremdwährungsverbindlichkeit auf die aus Sicht des Gläubigers vorliegende Fremdwährungsforderung abzustellen (vgl. in diesem Sinne auch Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, § 27 Tz 149; Marschner, SWK 2016, 769 ff; Peyerl, SWK 2014, 881ff, sowie Mechtler, ÖStZ 19/2015, 564f.).

22 Da es sich bei der revisionsgegenständlichen Fremdwährungsverbindlichkeit um kein Wirtschaftsgut handelt, dessen Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 begründen und ihre Konvertierung daher nicht den Tatbestand des § 27 Abs. 3 EStG 1988 erfüllt, unterliegt die Verrechnung des dadurch entstandenen Kursverlustes nicht den Beschränkungen des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 in der gegenständlich anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012."

Den Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsansicht der Abgabenbehörde kommt somit Berechtigung zu, weshalb die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in erklärter Höhe der Besteuerung zu unterwerfen sind. Da bei Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides die Anpassung des Gewinnfreibetrages an den von der Abgabenbehörde als zutreffend angesehenen Gewinn aus Gewerbebetrieb unterblieben ist, ergibt sich aus diesem Titel keine (weitere) Abänderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

III) Die Besteuerungsgrundlagen betreffend Einkommensteuer 2014 und die Einkommensteuer 2014 errechnen sich daher wie folgt:

Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. angefochtenem Bescheid	17.265,70 €
Differenz Konvertierungsverlust	- 8.420,91 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. Erkenntnis	8.844,79 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €
Kirchenbeitrag	- 142,00 €
Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder	
gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988	- 440,00 €
Einkommen	8.202,79 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt	
bei einem Einkommen von 11.000 € und darunter	0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Einkommensteuer	0,00 €

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. Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Entscheidung im Einklang mit der zur strittigen Rechtsfrage ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt somit nicht vor, weshalb eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 23. März 2018