

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr., vertreten durch Mag. Johannes Unger Stb GmbH, Taubstummengasse 11/3/8, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 20.04.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 18.03.2016 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2012 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2012 und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme wird aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 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.

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

2. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10.10.2013 wurde der Beschwerdeführer (Bf) zur Einkommensteuer für das Jahr 2012 erklärungsgemäß veranlagt.

Anlässlich einer **Außenprüfung** beim Bf verfasste der Prüfer eine Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14.3.2016, in dem zu Fremdwährungsverlusten (Tz 1) angeführt ist, dass der Bf in den Jahren 1999 und 2003 aufgenommene Fremdwährungskredite nach dem 31.3.2012 getilgt habe.

Er habe die entstandenen Fremdwährungskursverluste zur Gänze aufwandswirksam verbucht. Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung würden Kursverluste iZm Fremdwährungsverbindlichkeiten im Zeitpunkt und im Ausmaß einer Tilgung steuerwirksam realisiert. Nach den Bestimmungen des AbgÄG 2011 werden vor dem 1.4.2012 angeschaffte Altbeteiligungen im betrieblichen Bereich generell ins neue System überführt. Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens führe zu Einkünften iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988. Wertsteigerungen aus Forderungen gegenüber Banken würden dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, nachdem auch die Zinsen zum besonderen Steuersatz zu besteuern seien. Diese Sichtweise gelte auch für Wertveränderungen bei Fremdwährungsverbindlichkeiten. Nachdem der Steuersatz von 25% bereits auf Altvermögen anzuwenden sei, sofern die Realisierung/Veräußerung nach dem 31.3.2012 erfolge, sei auch bei Altvermögen ein Realisierungsgewinn bereits mit 25% zu besteuern. Ebenso sei ein Realisierungsverlust nur zur Hälfte ausgleichsfähig. Der Verlust aus der Tilgung eines vor dem 1.4.2012 aufgenommenen Fremdwährungsdarlehens sei nur zur Hälfte ausgleichsfähig, sofern die Tilgung nach dem 31.3.2012 erfolge.

Der Fremdwährungsverlust von 33.276,63 Euro (2012) sei um 16.638,31 Euro und jener von 61.934,50 Euro (2013) sei um 30.967,25 Euro zu kürzen.

Laut Tz 2 nahm der Betriebsprüfer aufgrund der geänderten Betriebsergebnisse eine entsprechende Anpassung der Gewinnfreibeträge vor.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an. Im wiederaufgenommenen Verfahren erging am 18.3.2016 der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012. Mit demselben Datum erging auch der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013. In den Bescheiden wurde zur Begründung auf den Bp-Bericht vom 14.3.2016 verwiesen.

In der **Beschwerde vom 20.4.2016** gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2012 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 wandte sich der Bf gegen die Kürzung der Kursverluste aus Fremdwährungskrediten um 50%.

In der dem Finanzamt übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2012 sei der Fremdwährungskursverlust aufgeschlüsselt. Damit seien für 2012 alle diesbezüglich relevanten Umstände offengelegt worden, weshalb eine Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt sei. Im Zuge der Betriebsprüfung seien keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen. Der Wiederaufnahmebescheid sei daher aufzuheben.

Es sei nicht nachvollziehbar, dass der Kreditnehmer aus der Kapitalanlage (Fremdwährungskredit) Kapitalerträge erzielt. Nach Ansicht des BMF seien Kapitalanlagen und Fremdwährungskredit „gleich“ zu behandeln, nämlich gemäß § 27 Abs. 3 EStG als Einkünfte aus realisierter Wertsteigerung. Zur weiteren Begründung werde auf JAKOM § 4 Rz 115 und *Marschner, SWK 2013, Seite 1136 – 1139* verwiesen. Abschließend

beantragte der Bf, die Kursverluste aus der Tilgung des Fremdwährungskredites zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25.5.2016** und die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid mit **Bescheid vom 26.7.2016** ab.

In der gesonderten Bescheidbegründung hielt das Finanzamt fest, dass am Tag der Erstellung des Einkommensteuerbescheides (10.10.2013) die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2012 beim Finanzamt noch nicht eingelangt gewesen sei. Diese sei laut Eingangsstempel am 11.10.2013 beim Finanzamt eingegangen.

Bei der Außenprüfung sei davon ausgegangen worden, dass ein Kursverlust gemäß § 124b Z 192 EStG 1988 iVm betrieblich gehaltenem Kapitalvermögen nur zur Hälfte abzugsfähig sei, wenn die Konvertierung/Tilgung eines vor dem 1.4.2012 aufgenommenen Fremdwährungsdarlehens nach dem 31.3.2012 erfolgt sei.

Gemäß § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, seien Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Verluste aus der Veräußerung, Einlösung oder sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern iSd § 27 Abs. 3 und 4, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar sei, vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern sowie Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang dürfe nur zur Hälfte ausgeglichen werden, zumal die Besteuerung der Gewinne gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 bloß mit dem Satz von 25% vorgenommen werde. Entscheidend sei nicht, ob aus einem Wirtschaftsgut beim konkreten Steuerpflichtigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erzielt würden, sondern lediglich, ob es aufgrund seiner Ausgestaltung darauf ausgerichtet sei, solche Einkünfte zu erwirtschaften. Dass der Begriff Wirtschaftsgut nicht nur positive Wirtschaftsgüter, sondern auch Verbindlichkeiten umfasse, sei aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ableitbar.

Der Bf beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Den **Vorlageantrag vom 5.8.2016** begründete er wie folgt:

In der Einkommensteuererklärung 2012 sei die Nachrechnung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung angekündigt worden. Das Finanzamt hätte daher mit der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides zuwarten müssen. Der Wiederaufnahmebescheid verweise auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und entspreche somit nicht den Anforderungen des § 303 BAO. Es würden die Wiederaufnahmegründe sowie eine Ermessensbegründung fehlen. Die Begründung in Tz 1 des Bp-Berichtes sei ebenso formelhaft und unvollständig. Der Wiederaufnahmebescheid sei rechtswidrig und aufzuheben.

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide sei eine ergänzende Begründung dem Artikel von *Marschner, SWK 2016, Seite 769 ff*, zu entnehmen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Fremdwährungskredite

Der Bf hat durch die Konvertierung von betrieblich veranlassten Fremdwährungskrediten im Jahr 2012 Verluste von 33.276,63 Euro und im Jahr 2013 Verluste von 61.934,50 Euro erlitten. Die Kredite wurden vor dem 1.4.2012 aufgenommen und nach dem 31.3.2012 getilgt (siehe Bp-Bericht Tz 1). Strittig ist, ob die Kursverluste den Gewinn zur Gänze oder gemäß § 124b Z 192 EStG 1988 iVm § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 nur zur Hälfte mindern.

§ 6 Z 2 lit. c EStG 1988 in der Fassung BGBI. I Nr. 112/2012 bestimmt für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens:

"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, sind 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."

§ 27 Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung BGBI. I Nr. 112/2011 lautet:

"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)."

Gemäß § 124b Z 192 EStG 1988 ist auf die Veräußerung nach dem 31.3.2012 von in einem Betriebsvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4, die vor dem 1.4.2012 entgeltlich erworben worden sind, bereits der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 und 2 anzuwenden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verbindlichkeiten nicht als Kapitalanlagen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu qualifizieren. Der Schuldner erzielt aus dem „negativem Wirtschaftsgut“ keine Einkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen, sondern Schuldzinsen stellen je nach Lage des Falles entweder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen der privaten Lebensführung dar. Da es sich bei einer 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 Fassung des AbgÄG 2012, BGBI. I Nr. 112/2012 (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026).

Im vorliegenden Fall sind daher die Verluste aus den betrieblichen Fremdwährungskrediten ohne Kürzung anzuerkennen (vgl auch Marschner, in SWK

6/2018, 299). Eine Änderung der geltend gemachten Gewinnfreibeträge ist nicht vorzunehmen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 ist Folge zu geben (zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 siehe unten).

Berechnung Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2013:

It. Bp	74.066,95
Fremdwährungsverlust	-30.967,25
Gewinnfreibetrag	3.072,97
Einkünfte aus selbständiger Arbeit neu	46.172,67

2. Wiederaufnahme 2012

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen u.a. dann wiederaufgenommen werden, wenn die Kenntnis von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 10.10.2013 war schon deswegen unzulässig, da wie unter Punkt 1. ausgeführt die Fremdwährungsverluste zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid zu führen haben.

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2012 ist daher Folge zu geben. Der Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

3. Einkommensteuerbescheid 2012

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Es scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl.

Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 8 die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 10.10.2013 gehört somit wiederum dem Rechtsbestand an.

Da infolge Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 18.3.2016 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO die gegen den Sachbescheid gerichtete Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären.

4. Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Lösung der Rechtsfrage betreffend die Fremdwährungsverluste der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026) entspricht und im Übrigen die Rechtslage eindeutig ist.

Berechnung Einkommensteuer 2013

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	46.172,67
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	1.044,42
Gesamtbetrag der Einkünfte	47.217,09

Sonderausgaben lt. Est-Bescheid - 600,00

Kinderfreibeträge § 106a Abs. 1 EStG - 396,00

Einkommen **46.221,09**

Steuer

$(46.221,09 - 25.000) / 35.000 \times 15.125 + 5.110$ 14.280,54

Verkehrsabsetzbetrag - 291,00

Arbeitnehmerabsetzbetrag - 54,00

13.935,54

Steuer Kapitalerträge ausländ Kapitalanlagen 139,14

Einkommensteuer 14.074,68

Rundung 0,32

Festgesetzte Einkommensteuer **14.075,00**

Wien, am 9. April 2019