



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0028-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, X, vertreten durch 1) StB, Zweigniederlassung in Z., Str., und 2) Dr. RA, Rechtsanwalt in Z., vom 18. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch Mag. LH, vom 22. August 2006 betreffend a) Körperschaftsteuer 2002 und b) Festsetzung von Anspruchszinsen für 2002 entschieden:

- a) Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 wird als unbegründet abgewiesen.
- b) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchsverzinsung für 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die beiden angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die mit Stiftungs- und Stiftungszusatzurkunde vom 30.08.2001 gemäß den Bestimmungen des Privatstiftungsgesetzes (PSG) errichtete Privatstiftung wurde mit Beschluss des Landesgerichtes K als Firmenbuchgericht vom 24.09.2001 unter der FB-Nr. 111 in das Firmenbuch eingetragen. Zum Stiftungsvorstand wurden Mag. L, geb. am TT.MM.JJ, G, geb. am TT.MM.JJ. und S, geb. am TTMMJJ, bestellt.

In der Körperschaftsteuererklärung für 2002 wies die Berufungserwerberin (Bw.) neben Einkünften gem. § 13 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 (€ 20.448,04) unter der Kennzahl 660 („Sonstige

Einkünfte“) Spekulationseinkünfte in Höhe von € 76.939,10 aus. In der gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung am 25.07.2006 beim Finanzamt eingelangten Erklärungsbeilage wurden die sonstigen Einkünfte wie folgt aufgeschlüsselt dargelegt:

„2. Sonstige Einkünfte“

2.1 Spekulationsgeschäfte

Anschaffung YEN Kredit am 1.8.+31.8.2001 Kurs 109,50€/JPY	€ 1.726.900,25
Verkauf 15.7.2002 Kurs 116,628€/JpY	<u>€ 1.625.821,65</u>
Überschuss	€ 101.079,10

Werbungskosten:

Zinsen 2001 anteilig	€ 8.432,34
Zinsen 2002 anteilig	<u>€ 15.707,66</u>
Einkünfte	€ 76.939,10

Im Zuge einer vor Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2002 abgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gem. § 147 BAO (Außenprüfung) stellte der Prüfer fest, dass Beteiligungserträge an der Gesellschaft „A. & Co KEG“ in der KöSt-Erklärung der Bw. für 2002 nicht enthalten seien. Der Prüfer unterwarf diese Einkunftsangante als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Körperschaftsteuer.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung und erließ mit Datum 22.08.2006 den nunmehr angefochtenen KöSt-Bescheid. In diesem wurde bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage neben den „Sonstigen Einkünften“ laut Erklärung (€ 76.939,10) auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ 61.100,91) in Ansatz gebracht. Ebenso wurde die Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 mit € 2.556,01 festgelegt. Gleichzeitig erließ das Finanzamt aufgrund der sich ergebenden Abgabennachforderung einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2002.

Mit Eingabe vom 18.09.2006 berief die Bw. sowohl gegen den KöSt-Bescheid als auch gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen. In der Berufung gegen den erstgenannten Bescheid wurde eingewendet, dass Spekulationseinkünfte gegenständlich nicht vorliegen würden. Der Tatbestand der Spekulation sei nicht erfüllt, da nicht der gesamte, sondern nur ein Teil des Fremdwährungskredites getilgt worden sei. Das einheitliche Wirtschaftsgut „Kredit“ sei sonach auch zum Stichtag 31.12.2002 noch im (wirtschaftlichen) Eigentum der Bw. gestanden. Zu dem besagten Stichtag sei nämlich ein Restsaldo in Höhe von JPY 1.822.774,56 aushaltend gewesen. Da unter den gegebenen Umständen eine Spekulationsabsicht nicht unterstellt werden könne, sei folglich die vom Finanzamt in Ansatz

gebrachte Saldendifferenz auch nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Ausgehend von dem bescheidmäßigt ausgewiesenen Gesamtbetrag der Einkünfte seien sohin „Sonstige Einkünfte“ in Höhe von € 101.079,10 als nicht steuerpflichtig in Abzug zu bringen. Der für die Berechnung der Körperschaftsteuer verbleibende Restbetrag von € 36.961,31 sei zudem um den aus dem Jahre 2001 stammenden Verlustvortrag in Höhe von € 43.652,51 zu kürzen, sodass sich folglich für das berufungsgegenständliche Jahr 2002 keine Belastung an Körperschaftsteuer ergeben würde. Aus diesem Grunde seien auch die bescheidmäßigt festgesetzten Anspruchszinsen von € 4.790,37 zu Unrecht zur Vorschreibung gebracht worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.11.2006 wurde die Berufung gegen den KöSt- und Anspruchszinsenbescheid 2002 als unbegründet abgewiesen. In der dazu ergangenen Bescheidbegründung führte die Amtspartei Nachstehendes aus:

„I Körperschaftsteuer 2002

Gegenständliches Rechtsmittel v. 18.9.2006 richtet sich einerseits gegen den im Rahmen der hins. der Jahre 2001 bis 2004 stattgefundenen Betriebsprüfung erfolgten Ansatz von sonstigen Einkünften i.H.v. € 76.939,10 (Spekulationseinkünfte) bei der Einkommensermittlung 2002, andererseits wird für dieses Jahr die Berücksichtigung eines Verlustvortrages i.H.v. € 43.652,51 begehrt. Zu den im Berufungsschreiben dargelegten Ausführungen wird seitens der Abgabenbehörde wie folgt festgehalten:

1) Sonstige Einkünfte

Aufgrund der Bestimmungen des § 29 Z. 2 EStG 1988 zählen zu den steuerpflichtigen sonstigen Einkünften u.a. auch Spekulationsgeschäfte. Nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

- a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre...
- b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.

Nach Lehre und Rechtsprechung führt eine innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr nach Darlehensaufnahme erfolgende Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein Darlehen in Schilling (Euro) oder in eine über fixe Wechselkurse zum Schilling (Euro) gleichgeschaltete Währung zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft in Höhe der Differenz der unterschiedlichen Tilgungsbeträge der verschiedenen Darlehen auf Schilling/Euro-Basis.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Aufnahme eines Fremdwährungsdarlehens im August 2001 (Kreditzahlung per 1.8.01 i.H.v. JPY 135.681.998,00 bzw. per 31.8.01 i.H.v. JPY 63.414.315,00). Zum 15.7.2002 erfolgte eine teilweise Tilgung im Ausmaß von rd. 94,98 % des aushaltenden Betrages durch Konvertierung in EURO. Der aus den unterschiedlichen Wechselkursen zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. zum Zeitpunkt des Verkaufes resultierende Ertrag wurde mit € 101.079,10 errechnet.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde handelt es sich hierbei um ein Spekulationsgeschäft im Sinne der obigen Ausführungen und ist daher der realisierte Kursvorteil abzüglich nachgewiesener Werbungskosten i.H.v. insg. € 24.140,00, somit der Betrag von

€ 76.939,10 im Rahmen der sonstigen Einkünfte des § 29 EStG 1988 steuerlich zu erfassen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass, wie im Berufungsschreiben dargelegt, nicht das gesamte Fremdwährungsdarlehen innerhalb der Spekulationsfrist, sondern nur ein Teil davon umgeschuldet wurde. Jede andere Auslegung würde nämlich dazu führen, dass das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen steuerpflichtiger Spekulationseinkünfte i.Z.m. der Konvertierung von Fremdwährungsdarlehen von der freien Dispositionsmöglichkeit der Steuerpflichtigen abhängig wäre.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2. Verlustvortrag

Nach § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 i.V.m. § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben u.a. Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Aus der vorgenannten Gesetzesstelle ergibt sich bereits, dass der Verlustabzug auf Verluste aus betrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988), die auf Grund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt worden sind, beschränkt ist.

Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Sonderbestimmungen des § 13 Abs. 1 KStG 1988 i.V.m. § 7 Abs. 2 leg.cit. Grundlage der Einkommensermittlung der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten (ausgenommen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) abzüglich der Sonderausgaben gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988. Der gemäß § 18 PSG zu erstellende und gemäß § 21 PSG zu prüfende Jahresabschluss kann grundsätzlich nicht zur Einkunftsermittlung herangezogen werden, da für jede betriebliche und außerbetriebliche steuerpflichtige Einkunftsquelle eine gesonderte Ermittlung der Einkünfte zu erfolgen hat.

Für die außerbetrieblichen Einkunftsarten ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 15 und § 16 EStG 1988 zu ermitteln. Es gilt das Zufluss-/Abflussprinzip des § 19 EStG 1988.

Die Berufungswerberin erzielte im Jahr 2001 ausschließliche positive außerbetriebliche Einkünfte, nämlich einerseits solche aus Kapitalvermögen, andererseits Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (als Beteiligter) und erfolgte die Veranlagung entsprechend. Der in dem aufgrund privatstiftungsrechtlicher Vorschriften erstellten Jahresabschluss 2001 ausgewiesene Jahresfehlbetrag i.H.v. ATS 600.671,61 (entspr. € 43.652,51) stellt somit unter zusammenfassender Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen keinen vortragsfähigen Verlust im steuerrechtlichen Sinne dar.

Dem Berufungsbegehren war somit auch in diesem Punkt die Anerkennung zu versagen.

II Anspruchszinsen 2002

Bedingt durch die abweisende Berufungsvorentscheidung hins. des gegen den KöSt-Bescheid 2002 eingebrachten Rechtsmittels (siehe Punkt I) war die Berufung v. 18.9.2006 gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2002 aufgrund der in § 205 BAO normierten Bindungswirkung ebenfalls als unbegründet abzuweisen."

Mit Eingabe vom 13.12.2006 (beim Finanzamt eingelangt am 18.12.2006) beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Körperschaftsteuer

a) Sonstige Einkünfte

Gemäß § 29 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG 1988) zählen zu den sonstigen Einkünften ua. auch Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31.

Die Bestimmung des § 30 EStG ordnet an:

Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:
 - a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.
 - b) Bei **anderen Wirtschaftsgütern**, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, **nicht mehr als ein Jahr**.
2. [...]

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in einer Reihe von Erkenntnissen mit der Frage der steuerlichen Auswirkungen der Konvertierung von Fremdwährungskrediten auseinandergesetzt. In seinem Erkenntnis vom 27.8.2008, 2008/15/0127, legte der Gerichtshof dar, die Beurteilung, unter welchen Voraussetzungen die Änderung der Modalitäten einer Verbindlichkeit zu einem „anderen Wirtschaftsgut“ führe, habe in Bezug auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich in gleicher Weise zu erfolgen, wie für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die Konvertierung der Verbindlichkeit von einer wechselkurslabilen in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschaltete Währung bedeute nicht den Erwerb eines „anderen Wirtschaftgutes“ und könne daher kein Tausch von Wirtschaftsgütern sein. Eine Gewinnrealisierung trete mit der „Tilgung der Fremdwährungsverbindlichkeiten oder, sollte eine solche vereinbart worden sein, bereits mit der Konvertierung der Verbindlichkeiten in Euro ein“.

Laut verwaltungsgerichtlicher Judikatur muss der durch Konvertierung sich ergebende Vermögenszugang endgültig sein (VwGH 15.1.2008, 2006/15/0116). Davon ist auszugehen, wenn der Eintritt eines Kursgewinnes als gesichert festgestellt werden kann. Dies wird in der Regel erst durch die (endgültige) Tilgung oder „**teilweise Tilgung**“ der Fremdwährungsverbindlichkeit der Fall sein, weil erst zu diesem Zeitpunkt die letztendliche Bezugsgröße der während der Kreditlaufzeit festgestellten Wertveränderung, nämlich die

Heimatwährung (ggst. Euro) Relevanz bekommt (VwGH 15.1.2008, 2006/15/0016 und 4.6.2009, 2004/13/0083).

Mit den soeben genannten Erkenntnissen stellte der Gerichtshof unmissverständlich klar, dass auch die teilweise Tilgung der Fremdwährungsschuld in ein Darlehen in Euro oder in eine über fixe Wechselkurse zum Euro gebundene Währung zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften in Höhe der Differenz der unterschiedlichen Tilgungsbeträge der verschiedenen Darlehen auf Euro Basis führen kann. Der von der Bw. ventilierten Rechtsansicht, wonach die teilweise Tilgung eines in Fremdwährung gestionierten Kredites mangels Bestehens einer Spekulationsabsicht zu keinen „Sonstigen Einkünften“ (Spekulationseinkünften) führen würde, kann in Ansehung der ergangenen – eindeutigen – verwaltungsgerichtlichen Judikatur nicht gefolgt werden.

Im Übrigen kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob ein Steuertatbestand als spekulationsverfangen gelte, auf das subjektive Moment des Bestehens einer Spekulationsabsicht nicht an. Seit dem Einkommensteuergesetz 1934 besteht nämlich eine unwiderlegbare Vermutung für das Bestehen einer Spekulationsabsicht (VwGH 30.10.1964, 1718/63). Diese Spekulationsabsicht kann daher nicht mit einem Gegenbeweis widerlegt werden (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 30 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Die Berufung war daher in diesem Punkte als unbegründet abzuweisen.

b) Verlustvortrag

Die Bestimmung des § 8 Abs. KStG 1988 ordnet an:

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988.
2. Der **Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7** des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). [...]

Die Relationsnorm des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 legt fest:

- (6) Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,
 - wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und

- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

(7) Bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, können Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.

Der Verlustvortrag berücksichtigt Verluste, die in den vergangenen Gewinnermittlungsperioden entstanden sind und führt dadurch zu einer Annäherung der Periodengewinnbesteuerung an die Gesamtgewinnbesteuerung (vgl. *Lang/Schuch/Staringer*, Körperschaftsteuer, Kommentar, § 8 Rz 238ff).

Die Verlustvortragsfähigkeit von Verlusten beschränkt sich auf betriebliche Einkünfte (VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043). Nur jene nach den §§ 4 bis 14 EStG 1988 durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelten Verluste sind gemäß § 18 Abs 6 EStG 1988 als Sonderausgaben abzugänglich. Mit dem Tatbestandsmerkmal "Buchführung" und der Bezugnahme auf die §§ 4 bis 14 EStG 1988 normiert das Gesetz in eindeutiger Weise, dass Verluste aus außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988) nicht im Wege des Verlustvortrages nach § 18 Abs. 6 verwertet werden können (*Hofstätter/Reichel*, Kommentar Tz 4 zu § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988). Auch die Bestimmung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 betreffend die Vortragsfähigkeit von Anlaufverlusten stellt zweifelsfrei nur auf Verluste aus betrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) ab.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Bw. weder im Berufsjahr noch im Wirtschaftsjahr 2001 betriebliche Einkünfte erzielt hat. Die in den Steuererklärungen bzw. in den jeweiligen Steuerbescheiden ausgewiesenen Einkünfte (Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) sind ausschließlich außerbetrieblicher Natur.

Aufgrund der vorliegenden Gesetzeslage konnte dem Berufungsbegehren in diesem Punkte nicht näher getreten werden.

II. Anspruchsverzinsung:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Der angefochtene Zinsenbescheid basiert auf der im Körperschaftsteuerbescheid für 2002 ausgewiesenen Nachforderung. Der Bw. tritt den

Zinsenvorschreibungen ausschließlich mit Einwendungen bezüglich der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Festsetzung von Anspruchszinsen kann aber nicht mit dem Grunde einer allfälligen Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen getreten werden, weil eine Überprüfung der Rechtsrichtigkeit dieses Bescheides im Verfahren betreffend Anspruchszinsen nicht stattfindet. Vielmehr ist der Zinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. *Ritz*, BAO Handbuch, S 128).

Abgesehen davon wurde – wie aus Pkt. I. dieser Berufungsentscheidung zu entnehmen ist – die Nachforderung an Körperschaftsteuer zu Recht zur Vorschreibung gebracht.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen konnte daher keine Folge gegeben werden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Jänner 2010.