

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 27. Oktober 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt_A vom 25. September 2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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.

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin erzielt in Ort_A Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 wurde ein Verlust aus der Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in Höhe von Betrag_1 zur Gänze als Betriebsausgabe abgesetzt.

Das Finanzamt_A kürzte der Beschwerdeführerin im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 (mit Ausfertigungsdatum 25. September 2015) den geltend gemachten Betriebsausgabenabzug um Betrag_2 mit der Begründung, der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG sei nach § 124b Z 192 EStG auch bereits auf Altvermögen anzuwenden, sofern die Veräußerung/Realisierung nach dem 31. März 2012 erfolgt sei. Ein Realisierungsverlust ab dem 1. April 2012 sei nur zur Hälfte ausgleichsfähig. Das habe zur Folge, dass im betrieblichen Bereich ein Verlust aus der Konvertierung

eines vor dem 1. April 2012 aufgenommenen Fremdwährungsdarlehens nur zur Hälfte ausgeglichen werden könne, sofern die Konvertierung nach dem 31. März 2012 erfolgt sei. Der Fremdwährungsverlust im Jahr 2013 in Höhe von Betrag_1 könne somit nur zu Hälfte ausgeglichen werden.

In der hiergegen am 27. Oktober 2015 fristgerecht elektronisch eingereichten Beschwerde führte die Beschwerdeführerin ua. aus, bei Fremdwährungsverbindlichkeiten handle es sich jedoch nicht um ein Wirtschaftsgut, das geeignet sei, Früchte, d.h. Zinsen bzw. Dividenden zu erzielen. Der Kreditnehmer erziele aus seiner Verbindlichkeit keine Kapitalerträge i.S.d. § 27 Abs. 2 Z 2 EStG. Auch führe die Zinserzielung durch den Gläubiger nicht zu einer Erfassung im Rahmen des § 27 Abs. 3 EStG (vgl. Jakom/Marschner). Vielmehr sei die Fremdwährungsverbindlichkeit in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Anschaffung eines für die Ausübung des Betriebes notwendigen Wirtschaftsgutes zu sehen. Die von der Finanzverwaltung angewendete Regelung finde somit im Gesetz keine Deckung, weshalb beantragt werde, den Fremdwährungskursverlust gemäß § 23 EStG zu versteuern und somit in Höhe von Betrag_1 in Ansatz zu bringen.

Das Finanzamt_A begründete die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 21. Dezember 2015 ua. damit, gemäß § 6 Z 2 lit c EStG 1988 seien 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 EStG, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG anwendbar sei, 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 dürfe nur zur Hälfte ausgeglichen werden. Gemäß § 124b Z 192 EStG sei 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 EStG, die vor dem 1. April 2012 entgeltlich erworben worden seien, bereits der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 und 2 EStG anzuwenden. Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens führe zu Einkünften iSd § 27 Abs. 3 EStG. Wertsteigerungen aus Forderungen gegenüber Banken würden dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG unterliegen. Diese Sichtweise gelte auch bei realisierten Wertveränderungen bei Fremdwährungsverbindlichkeiten ("negative Forderung") gegenüber einer Bank. Ebenso sei ein Realisierungsverlust ab 1.4.2012 nur zur Hälfte ausgleichsfähig, sofern die Konvertierung nach dem 31.3.2012 erfolgt sei (vgl. EStR 2000, Rz 804; siehe händische Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung vom 18. Dezember 2015).

Die Beschwerdeführerin begehrte mit Eingabe vom 20. Jänner 2016 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, die Fremdwährungsverbindlichkeit sei in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Anschaffung eines für die Ausübung des Betriebes notwendigen Wirtschaftsgutes zu sehen. Die von der Finanzverwaltung angewendete Regelung finde somit im Gesetz

keine Deckung und sei daher der Fremdwährungskursverlust gemäß § 23 EStG zu versteuern und somit in Höhe von Betrag_1 in Ansatz zu bringen.

2.) Sachverhalt:

Mit Übergabevertrag vom 24. Juni 2013 in Verbindung mit dem Nachtrag zum Übergabs-, Schenkungs-, Pflichtteils- und Teilpflichtteilsverzichtsvertrag vom 22. Juli 2013 übereignete und übergab Person_A an die Beschwerdeführerin zum Stichtag 1. Juli 2013 die in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ_A_GB_A samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, allen Bauwerken, insbesondere dem auf Grundstück_A bestehenden Objekt "Bezeichnung_1" (Bezeichnung_2). Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich auf Verlangen der Übergeberin Person_A zur Übernahme der offenen Kreditforderungen gegenüber der Bank_A zu Konto Nummer 1_und_2 in ihre vollständige Zahlungsverpflichtung (siehe Notariatsakten des Notar_A vom 24. Juni 2013, GZ_1, und vom 22. Juli 2013, GZ_2).

Die Übernahme des Bezeichnung_2 erfolgte auf Grundlage der Buchwertfortführung. Die Beschwerdeführerin ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (siehe Jahresabschluss zum 31. Dezember 2013 und Schreiben der Beschwerdeführerin vom 7. Juni 2016).

Die Beschwerdeführerin konvertierte obige, vor dem 1. April 2012 bei der Bank_A in Schweizer Währung CHF abgeschlossene Kredite mit den Kontonummern 1_und_2 zum 31. Juli 2013. Der auf das Bezeichnung_2 entfallende Anteil der Kursverluste zum 31. Juli 2013 betrug Betrag_1 (siehe Schreiben der Beschwerdeführerin vom 7. Juni 2016 samt Aufstellung und Kontoauszüge der Bank_A zu Konto Nummer 1_und_2).

3.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus dem Beschwerdevorbringen, dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 7. Juni 2016 samt Beilagen sowie den Notariatsakten vom 24. Juni und 22. Juli 2013).

4.) Rechtslage:

4.a) 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 EStG, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG anwendbar ist, sind nach § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 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.

Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören nach § 27 Abs. 2 EStG in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2011:

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 Bezüge aus Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes;
 - 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 Bankwesengesetzes oder 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.

Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören nach § 27 Abs. 3 EStG in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2011 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).

Nach § 124b Z 192 EStG ist auf die Veräußerung nach dem 31. März 2012 ua. von in einem Betriebsvermögen gehaltenen anderen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG, die vor dem 1. April 2012 entgeltlich erworben worden sind, bereits der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 und 2 EStG anzuwenden.

4.b) Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 18. Dezember 2017, Ro 2016/15/0026, zur Frage, ob auch "negative Wirtschaftsgüter" wie Verbindlichkeiten in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 3 EStG fallen, ua. wie folgt ausgeführt:

"13 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 Behaltdauer bzw. Beteiligungsmaß 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).

14 Hauptzielsetzung der Reform der Besteuerung von Kapitalvermögen war demnach, dass nicht nur wie bisher Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, sondern auch realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen generell besteuert werden. Der Vermögenszuwachs aus Kapitalvermögen soll stets erfasst werden, unabhängig davon, ob er aus den Früchten oder der Substanz stammt.

15 Um dieses Ziel zu erreichen, knüpft § 27 Abs. 3 EStG 1988 an § 27 Abs. 2 EStG 1988 an. Es unterliegen nur realisierte Wertsteigerungen jener Wirtschaftsgüter der Steuerpflicht nach § 27 Abs. 3 EStG 1988, deren Erträge als Einkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 zu qualifizieren sind. Dabei kommt es nicht auf konkret erzielte Kapitalerträge an. Es genügt vielmehr, wenn laufende Einkünfte aus der betreffenden Kapitalanlage von § 27 Abs. 3 EStG 1988 erfasst würden (vgl. Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, § 27 Tz 143). Da fehlende laufende Erträge regelmäßig zu einer Wertsteigerung des Vermögensstammes führen, wäre das Abstellen auf das Vorliegen konkret erzielter Kapitalerträge mit der Zielsetzung der Reform nicht vereinbar.

16 Im Revisionsfall ist strittig, ob auch "negative Wirtschaftsgüter" wie Verbindlichkeiten in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 3 EStG 1988 fallen.

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."

5.) Erwägungen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 18. Dezember 2017, Ro 2016/15/0026, explizit zum Ausdruck gebracht, dass ein Fremdwährungsdarlehen kein Wirtschaftsgut iSd § 27 Abs. 2 EStG darstellt und sohin die Konvertierung einer solchen Fremdwährungsverbindlichkeit keine Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 3 EStG idF BGBl. I Nr. 112/2012 begründet.

Entgegen der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde unterliegt demzufolge die Verrechnung des streitgegenständlichen, von der Beschwerdeführerin erzielten Kursverlustes aus der Konvertierung der Fremdwährungsdarlehen zu Nummer 1_und_2 keiner Einschränkung nach § 6 Z 2 lit. c EStG idF BGBl. I Nr. 112/2012, sondern ist ungekürzt in Höhe von Betrag_1 ausgleichsfähig. Der Beschwerde ist daher Folge zu geben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2013 berechnen sich demnach wie folgt:
Einkünfte laut bekämpftem Bescheid: Betrag_4
zuzüglich Konvertierungsverlust laut bekämpftem Bescheid: Betrag_2
abzüglich Konvertierungsverlust laut Erkenntnis: -Betrag_1
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erkenntnis: Betrag_3

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 ergibt sich aus dem angeschlossenen Berechnungsblatt, das insofern Bestandteil dieser Entscheidung wird.

6.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an VwGH 18.12.2017, Ro

2016/15/0026, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 23. Oktober 2018