

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., J, vertreten durch Dr. Schabernig Wirtschaftstreuhand GesmbH, Steuerberatungsgesellschaft, Grünhüblgasse 23, 8750 Judenburg, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 12. Jänner 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage 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:

Der Verwaltungsgerichtshof hat das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. April 2016, RV/2101137/2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, mit Erkenntnis vom 18. Dezember 2017, Ro 2016/15/0026, mit nachstehender Begründung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben:

"11 § 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."

12 § 27 Abs. 2 und 3 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2011 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 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.

(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)."

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 Behaltesdauer 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).

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. zB 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 Schuldnachlässen gegenüber privaten Schuldern 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, 881 ff, 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.

23 Das angefochtene Erkenntnis war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unter Bedachtnahme auf die zitierten Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im aufhebenden Erkenntnis vom 18. Dezember 2017, Ro 2016/15/0026 war der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und die strittige Erhöhung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit um € 41.739,28 (vgl. Bericht vom 9. Jänner 2015 über das Ergebnis der Außenprüfung, Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, Einkommensteuer) zu beseitigen. Demnach sind im angefochtenen Bescheid die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 64.994,88 zum Ansatz zu bringen.

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.

Da die Entscheidung dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2017, Ro 2016/15/0026 entspricht, ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. Jänner 2018