

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch XX Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., st.V.Adresse über die Beschwerden vom 4.5.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 8/16/17 vom 2.4.2010, betreffend Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 (§ 299 BAO) sowie gegen den Bescheid vom 2.4.2010 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Nach einer mit Bescheid vom 30.10.2009 erklärungsgemäß durchgeführten einheitlich und gesonderten Einkünftefeststellung für 2008 wurde die Beschwerdeführerin (idF.

Bf.) im Zuge einer Nachbescheidkontrolle vom Finanzamt mit Schreiben vom 23.2.2010 aufgefordert, schriftlich zu den als Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung geltend gemachten Kursverlusten in Höhe von € 92.711,23 Stellung zu nehmen, sowie diese belegmäßig nachzuweisen. Weiters wurde die Bf. um Vorlage der Belege ihrer Fremdfinanzierungskosten ersucht.

Nachdem das Finanzamt nach Prüfung der vorgelegten Unterlagen zur Auffassung gelangt ist, dass die auf Kursverluste fallenden Ausgaben nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien, wurde der Feststellungsbescheid vom 30.10.2009 infolge inhaltlicher Rechtswidrigkeit mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 4.5.2010 aufgehoben und durch einen neu erlassenen Feststellungsbescheid gleichen Datums ersetzt, in dem die geltend gemachten Kursverluste iHv € 92.711,23 gestrichen worden sind. Begründend wurde darin folgendes ausgeführt:

"Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Bescheides 2008 vom 02.04.2010, war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.

Soweit ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht, sind Schuldzinsen bei dieser Einkunftsart den Werbungskosten zuzuordnen. Demnach sind Darlehenszinsen, die auf Kredite entfallen, die für ein Darlehen zur Anschaffung oder Herstellung der Einkunftsquelle selbst zu leisten sind, als Werbungskosten abzugsfähig. Dagegen mangelt den zur Abstattung der Schuld geleisteten Beträgen - also der Kapitalstilgung die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten (siehe Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 5 zu § 16 Abs.1 Z 1). Die Mehraufwendungen, die der Abgabepflichtigen bei der Tilgung des Fremdwährungskredites infolge der ungünstigen Wechselkursentwicklung entstanden sind, stellen jedoch auch bei weitester Auslegung des Begriffes Schuldzinsen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Kapitals dar, sondern dienen ausschließlich der Tilgung des Kredites. Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen sind weder als Werbungskosten absetzbar, noch erhöhen sie die Anschaffungskosten. Der erklärte Verlust war daher um den Kursverlust zu kürzen."

In der dagegen fristgerecht erhobenen **Beschwerde** (vormals Berufung) führt die Bf. folgendes aus:

" Auftrags unserer Mandantschaft der Bf. erheben wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist gegen den ergangenen Bescheid über die Aufhebung gem. § 299 BAO des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 2008 sowie gegen den geänderten Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Das Berufungsbegehren beantragt die Anerkennung der Kursverluste als zinsenähnlicher Aufwand.

Im Zuge der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden Kursverluste geltend gemacht. Kursverluste für einen endfälligen Fremdwährungskredit zur Finanzierung von langfristigen Investitionen sind der Finanzierungsebene zuzurechnen. Der Kredit in ausländischer Währung diene der Finanzierung des Unternehmens; dieses nehme das Kursrisiko in Kauf, um die niedrigeren Kreditzinsen zu nutzen. Wirtschaftlich betrachtet sei daher das Kursrisiko der Eintrittspreis (das Äquivalent) für niedrigere Zinsen und teile daher unserer Ansicht nach das gleiche Schicksal wie die Zinsen."

Die belangte Behörde begründet ihre abweisende **Beschwerdevorentscheidung** (vormals Berufungsvorentscheidung) wie folgt:

"Im Zuge einer nachträglichen Bescheidüberprüfung wurden Sie am 23.2.2010 aufgefordert, schriftlich zu Ihren Kursverlusten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung Stellung zu nehmen, sowie diese belegmäßig nachzuweisen. Weiters wurden Sie ersucht, die Belege Ihrer Fremdfinanzierungskosten vorzulegen.

Im Schreiben vom 8.3.2010 nahmen Sie wie folgt Stellung:

„Die Anschaffung und Errichtung der Immobilie wurde zum Teil mit einem endfälligen Fremdwährungskredit ursprünglich in der Tschechischen Krone finanziert. Durch Kursverluste wurde der Kredit in Schweizer Franken verlagert. Die Verlagerung in den Schweizer Franken sollte zur Reduzierung des Kursrisikos beitragen. Überdies wurden die Zinsen beträchtlich reduziert.

Die entsprechenden Konten wurden beigelegt.

Mit Bescheid vom 2.4.2010 wurde der Feststellungsbescheid vom 30.10.2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben und durch den neu erlassenen Feststellungsbescheid ersetzt.

Im Feststellungsbescheid vom 2.4.2010 wurden die auf Kursverluste fallenden Ausgaben mit folgender Begründung nicht anerkannt:

„Soweit ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht, sind Schuldzinsen bei dieser Einkunftsart den Werbungskosten zuzuordnen. Demnach sind Darlehenszinsen, die auf Kredite entfallen, die für ein Darlehen zur Anschaffung oder Herstellung der Einkunftsquelle selbst zu leisten sind, als Werbungskosten abzugsfähig. Dagegen mangelt den zur Abstattung der Schuld geleisteten Beträgen - also der Kapitalstilgung - die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 5 zu § 16 Abs.1 Z 1).

Die Mehraufwendungen, die der Abgabepflichtigen bei der Tilgung des Fremdwährungskredites infolge der ungünstigen Wechselkursentwicklung entstanden sind, stellen jedoch auch bei weitester Auslegung des Begriffes Schuldzinsen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Kapitals dar, sondern dienen ausschließlich der Tilgung des Kredites. Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen sind weder als Werbungskosten absetzbar, noch erhöhen sie die Anschaffungskosten.

Der erklärte Verlust war daher um den Kursverlust zu kürzen.

Im Berufungsschreiben vom 4.5.2010 beantragen sie die Anerkennung der Kursverluste als

zinsähnlicher Aufwand. Sie führen aus, dass im Zuge der Einnahmen-Ausgaben—Rechnung Kursverluste geltend gemacht wurden und meinen, dass Kursverluste für einen endfälligen Fremdwährungskredit zur Finanzierung von langfristigen Investitionen der Finanzierungsebene zuzurechnen sind. Der Kredit in ausländischer Währung diente zur Finanzierung des Unternehmens; dieses nahm das Kursrisiko in Kauf, um die niedrigen Kreditzinsen zu nutzen.

Wirtschaftlich betrachtet sei daher das Kursrisiko der Eintrittspreis (das Äquivalent) für niedrigere Zinsen und teile daher Ihrer Ansicht nach das gleiche Schicksal wie die Zinsen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind dabei nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist.

Werbungskosten sind u.a. gemäß der Z 1 des § 16 Abs. 1 EStG Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sowie gemäß der Z 8 leg.cit. die Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). 7

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stellen solche Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch die Vermietung veranlasst sind. Es muss sich dabei im Hinblick auf die Nähe zum Betriebsausgabenbegriff um notwendige Aufwendungen handeln, auch wenn sie nicht unmittelbar der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen dienen, sondern nur durch die Tatsache bedingt sind, dass ein Mietobjekt vorhanden ist (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 28 Tz 17.1).

Unter den Begriff Werbungskosten fallen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch solche zur Erwerbung der Einkunftsquelle selbst (§ 16 Abs. 1 zweiter Satz in Verbindung mit § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988), also die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sie können allerdings nur in Form der Absetzung für Abnutzung berücksichtigt werden. Wurden solche Aufwendungen aus einem Darlehen getätigt, führt die Herausgabung der Darlehensvaluta zu den - im Wege der Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten abzugsfähigen - Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Die spätere Rückzahlung des Darlehens führt zu keinem Anschaffungs (Herstellungs-)aufwand mehr, insbesondere auch nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten, wenn das Darlehen später mit einem höheren Betrag zurückzuzahlen ist, als seinerzeit zur Anschaffung (Herstellung) der Einkunftsquelle aufzuwenden war (vgl. Hofstätter/Reichel, § 16).

Zahlt der Kreditnehmer einen zur Anschaffung der Einkunftsquelle aufgenommenen Fremdwährungskredit zurück und muss er dafür infolge Verschlechterung des Wechselkurses für die in fremder Währung zu leistende Kreditrate mehr an inländischer

Währung aufwenden als er erhalten hat, so führt dies zwar zu einer Vermögensminderung beim Kreditnehmer. Diese Vermögensminderung ist allerdings nicht durch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlasst, sondern dadurch, dass sich die in Fremdwährung zu tilgende Kreditverbindlichkeit erhöht hat. Der zur Tilgung geleistete Mehraufwand fällt, ebenso wie die Tilgung des Kredites selbst, in die private Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen.

Bei diesen Mehrzahlungen handelt es sich auch nicht um Schuldzinsen. Schuldzinsen sind das Entgelt für die Überlassung des Kapitals; dazu gehören auch Zinseszinsen, Verzugszinsen, Bereitstellungszinsen oder das Damnum. Abzugsfähig sind auch sonstige Kapitalbeschaffungskosten wie Kreditprovisionen, Kreditgebühren und Kosten der grundbürgerlichen Sicherstellung für ein Darlehen oder einen Kredit (vgl. Doralt, EStG, § 16 Tz 50 und 52).

Soweit ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht, sind Schuldzinsen auch bei dieser Einkunftsart den Werbungskosten zuzuordnen. Demnach sind Zinsen, die auf Kredite entfallen, die zur Durchführung von Instandhaltungs- oder Instandsetzungsarbeiten, Großreparaturen, Wohnungszusammenlegung, Dachgeschoßausbau usw. aufgenommen wurden, ebenso abzugsfähig wie Zinsen, die für ein Darlehen zur Anschaffung oder Herstellung der Einkunftsquelle selbst zu leisten sind. Dagegen mangelt den zur Abstattung der Schuld geleisteten Beträgen - also der Kapitalstilgung - die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten. (Vgl. Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z 1 TZ 5).

Die der Bw aus der Tilgung des Fremdwährungskredits infolge Verschlechterung des Wechselkurses entstandenen Mehraufwendungen stellen auch bei weitester Auslegung des Begriffs Schuldzinsen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Kapitals dar. Dies wird insbesondere deutlich, wenn man berücksichtigt, dass sich das Wechselkursrisiko für den Schuldner eines Fremdwährungskredits nicht nur ungünstig, sondern auch günstig entwickeln kann. Ebenso wenig wie bei einer für den Schuldner günstigen Kursentwicklung davon die Rede sein kann, dass der Gläubiger einen Zinsnachlass gewährt habe, kann man umgekehrt bei einer für den Schuldner ungünstigen Kursentwicklung davon sprechen, die Mehraufwendungen zur Rückzahlung des Kredits infolge des Kursverlustes seien ein zusätzliches Entgelt für die Kreditgewährung. Dass es sich bei diesen Mehraufwendungen nicht um ein Nutzungsentgelt für das empfangene Kapital handelt, zeigt sich auch darin, dass der Kreditgeber kein Kursrisiko trägt, das er auf diese Weise abgegolten erhielte. Kreditforderung und Kreditschuld stehen einander vielmehr, bezogen auf die ausländische Währung, nominal in gleicher Höhe gegenüber. Es hat lediglich der Kreditnehmer für den in fremder Währung zu leistenden Tilgungsbetrag mehr Geld in inländischer Währung aufzubringen, als er ausbezahlt erhalten hat.

Kursverluste aus Fremdwährungskrediten sind daher weder als Werbungskosten absetzbar, noch erhöhen sie die Anschaffungskosten; sie stellen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Kapitals dar, sondern dienen der Tilgung (vgl. Doralt,

EStG, §16 Tz 51 unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 9.11.1993 (IX R 81/90) BStBl. 1994 II S.289).

Aus den dargelegten Gründen erweist sich das Berufungsbegehren, im Zuge der Überschussrechnung Kursverluste in Höhe von 92. 711 23 Euro geltend zu machen als unbegründet (siehe dazu auch die Entscheidungen UFSW, GZ RV/0908-W/04 vom 17. 01. 2006 und UFSS, GZ RV/0078- 8/05 vom 26.08.2005).

Gemäß § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Wie aus obiger Darstellung hervorgeht, erwies sich der Feststellungsbescheid vom 30.10.2009 als nicht richtig. Die Geltendmachung der Kursverluste bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entspricht nicht dem Gesetz. Die Höhe der geltend gemachten Ausgaben von 92.711,23 Euro ist keine Geringe.

Im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang zu geben."

Mit Schriftsatz vom 14. 10. 2010 begeht die Bf. die Vorlage der Beschwerde (Berufung) gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2008 an die Rechtsmittelbehörde.

Mit Vorlagebericht vom 8.11.2010 legte das Finanzamt die Beschwerde dem damals noch zuständigen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Die Beschwerde (Berufung) gegen den Aufhebungsbescheid gem. §299 BAO hinsichtlich der Feststellung gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 wurde mit gesonderter **Beschwerdevorentscheidung** vom 8.11.2010 als unbegründet abgewiesen. Begründend verwies die belangte Behörde darin auf § 299 BAO und führte ergänzend aus, wie aus der Begründung der BVE betreffend den angefochtenen Feststellungsbescheid für 2008 hervorgehe, erweise sich der Feststellungsbescheid vom 30.10.2009 als nicht richtig, zumal die Geltendmachung von Kursverlusten als Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht dem EStG 1988 entspräche. Die Höhe der geltend gemachten Ausgaben von € 92.711,23 sei keine Geringe. Im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang zu geben.

Mit Eingabe vom 9.12.2010 brachte die Bf. dagegen fristgerecht einen Vorlageantrag ein.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 13.12.2010 wurde die Bf. durch die belangte Behörde bezüglich der Beschwerde (vormals Berufung) vom 4.5.2010 gegen den Aufhebungsbescheid hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 für das Jahr 2008 auf das Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 BAO hingewiesen und ersucht darzulegen, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, welche Änderung beantragt wird, und eine Begründung nachzureichen.

in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages wurde durch den steuerlichen Vertreter der Bf. am 12.1.2011 (also fristgerecht) der folgende Schriftsatz eingebbracht:

"Mängelbehebung:

Sehr geehrte Damen und Herren !

Auftrags unserer Mandantschaft der Bf., nehmen wir in Beantwortung Ihres Mängelbehebungsauftrages betreffend der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Einkünften gem. § 188 für das Jahr 2008 wie folgt Stellung:

Das Berufungsbegehren beantragt die vollkommene Aufhebung des Aufhebungsbescheides wegen sachlicher Unrichtigkeit.

Gemäß § 299 BAO kann ein Bescheid aufgehoben werden, wenn sich herausstellt, dass der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

In diesem konkreten Fall sind aber keine neuen Tatsachen hervorgegangen sondern waren in der beigeschlossenen Überschussrechnung offen ausgewiesen. Im Sinne der amtlichen Ermittlungspflicht hätte die Behörde nicht nur die Möglichkeit sondern auch die Pflicht gehabt, den Sachverhalt zu hinterfragen und nötigenfalls abweichend zu qualifizieren.

Die nachträgliche Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO war daher unrechtmäßig, weshalb beantragt wird, die Aufhebung aufzuheben."

Mit Vorlagebericht vom 2.2.2011 legte sodann das Finanzamt die verfahrensgegenständliche Beschwerde dem damals zuständigen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Das Bundesfinanzgericht nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bf. machte in ihrer Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2008 in Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit Kursverluste in Höhe von € 92.711,23 als zinsenähnlichen Aufwand als Werbungskosten geltend. Wie die Bf. in ihrem Mängelbehebungsschriftsatz angibt, wurde die Anschaffung und Errichtung der beschwerdegegenständlichen (durch die Bf. vermietete) Immobilie zum Teil mit einem endfälligen Fremdwährungskredit ursprünglich in der Tschechischen Krone finanziert. Infolge von Kursverlusten wurde der Kredit in der Folge in einen Schweizer Franken- Kredit konvertiert mit dem Ziel, das Kursrisiko zu reduzieren. Das Finanzamt erachtete den Inhalt des für das Jahr 2008 ergangenen Feststellungsbescheides vom 30.10.2009 aufgrund der zunächst erklärungsgemäßen Anerkennung der Konvertierungsverluste als nicht richtig und ging aus diesem Grund nach § 299 BAO vor.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und steht insoweit außer Streit, ebenso unstrittig ist auch die betragsmäßige Höhe der geltend gemachten Kursverluste.

Strittig ist ausschließlich, ob diese Konvertierungsverluste bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig ist.

Strittig ist ob die Aufhebung des ursprünglichen Feststellungsbescheides gemäß § 299 BAO durch die belangte Behörde zu Recht erfolgte, weil die darin zuvor anerkannten Kursverluste aus dem Fremdwährungsdarlehen nach deren Auffassung nicht als Werbungskosten absetzbar seien.

In dem Zusammenhang ist im Beschwerdeverfahren die Frage zu klären, ob die durch die belangte Behörde im angefochtenen Feststellungsbescheid 2008 vertretene Rechtsauffassung, wonach diese Mehraufwendungen, die der Bf. bei der Tilgung des Fremdwährungskredites infolge der ungünstigen Wechselkursentwicklung entstanden sind, selbst bei weitester Auslegung des Begriffes Schuldzinsen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Kapitals darstellen, sondern ausschließlich der Tilgung des Kredites dienen und somit nicht unter den Werbungskostenbegriff im Sinne des § 16 EStG 1988 fallen, der geltenden Rechtslage entspricht.

Das Bundesfinanzgericht teilt aus nachstehenden Erwägungen die in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich begründete Rechtsauffassung des Finanzamtes:

Rechtsgrundlagen betreffend den Aufhebungsbescheid:

Gemäß § 299 BAO (in der hier vor dem 1.1.2014 geltenden Fassung BGBI I 2003/124) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (Abs. 2).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhalts) ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend.

Ein allfälliges Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichterforschung von Sachverhaltselementen schließt eine Bescheidaufhebung nicht aus. Gleches gilt für ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Abgabepflichtigen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 10 und 11).

Rechtsgrundlagen betreffend den Feststellungsbescheid:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0148).

In der Literatur wird bereits seit längerem die Ansicht vertreten, dass Kursgewinne und Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen, deren Zinsen Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung darstellen, im Rahmen der Einkünfteermittlung gemäß § 28 EStG 1988 unberücksichtigt bleiben (*Doralt, EStG*⁹, § 28, Tz 97). In *Doralt, EStG*¹³, § 16, Tz 51, wird weiters ausgeführt: "*Kursverluste bei einem Fremdwährungskredit zur Anschaffung eines Mietobjektes sind weder als Werbungskosten absetzbar, noch erhöhen sie die Anschaffungskosten; die Mehraufwendungen stellen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Kapitals dar, sondern dienen der Tilgung des Darlehens und fallen somit in die private Vermögenssphäre (BFH, BStBl 1994 II, RdW 1994, 195....)*".

Auch in Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 16 Rz 56 "Fremdwährungskredite" heißt es: "*Fremdwährungskredite (Darlehen) führen zu einer Währungsspekulation. Treten dabei Kursverluste auf, betreffen diese den Vermögensstamm, sodass keine WK vorliegen können.*"

Siehe auch weiters *Schubert* in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 18. Erg.-Lfg. § 16 Anm 37:

"Schuldzinsen sind das Entgelt für die Überlassung fremden Kapitals. Dazu gehören die laufenden Zinsen, Zinseszinsen, Verzugs- und Bereitstellungszinsen und das Damnum. Abzugsfähig sind auch sonstige Kapitalbeschaffungskosten (zB Kreditprovisionen, Hypothekenbestellungskosten, Makler- und Notariatskosten, Kosten der grundbürgerlichen Sicherstellung für Darlehen und Kredite) sowie Wertsicherungsmehrbezüge.

Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen stellen keine Werbungskosten dar. Wertänderungen eines Fremdwährungsdarlehens, das nach dem 1. 1. 2011 aufgenommen wurde, unterliegen nach Ansicht der Finanzverwaltung der Besteuerung nach § 27 Abs 3."

Diese Rechtsansicht findet sich nunmehr auch in der Judikatur der Höchstgerichte wieder; so führt der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VfGH 29.11.2014, G 137/2014 ua aus:

"Kursverluste wie auch Kursgewinne sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Ergebnis einer Marktentwicklung, die keinen unmittelbaren Bezug zu den Einkünften aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut aufweist (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0051). Dementsprechend stellen Kursverluste – auch nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates – kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Fremdkapitals dar, sondern dienen der Tilgung des Fremdkapitals (vgl. zB UFS 26.8.2005, RV/0078-S/05 mit Hinweis auf das Schrifttum und die Rechtsprechung

des deutschen Bundesfinanzhofes). Derartige Kursverluste sind daher – wie auch die Bundesregierung zutreffend ausführt – nicht als Werbungskosten von den Einnahmen aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut abzugsfähig.

Vor diesem Hintergrund ist aber eine Anwendung des Abzugsverbotes nach § 20 Abs 2 EStG 1988 auf Kursverluste denkunmöglich: Die Anwendbarkeit des Abzugsverbotes setzt voraus, dass die betreffenden Aufwendungen dem Grunde nach als abzugsfähige Werbungskosten (§ 16 Abs 1 EStG 1988) in Betracht kämen. Für Kursverluste anlässlich der Tilgung eines Fremdwährungskredites, die aus der marktbedingten Kursentwicklung der Währung im Zeitraum zwischen Aufnahme und Tilgung des Kredites resultieren, kommt ein solcher Abzug nach der vorhin zitierten Rechtsprechung nicht in Betracht. Entgegen der Auffassung des antragstellenden Gerichtes kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass es die angefochtene Wortfolge anzuwenden hätte."

Unter Zitierung dieses Erkenntnisses des VfGH führt auch der Verwaltungsgerichtshof in jüngster Rechtsprechung (VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011, Rz 17) aus:

"Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, der für die Anschaffung einer - der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden - Liegenschaft aufgenommen wurde, stehen - anders als Schuldzinsen für Fremdkapital - nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einkünften. Kursverluste wie auch Kursgewinne sind Ergebnis einer Marktentwicklung, die keinen unmittelbaren Bezug zu den Einkünften aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut aufweisen. Kursverluste stellen daher kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Fremdkapitals dar. Kursverluste anlässlich der Tilgung eines Fremdwährungskredites, die aus der marktbedingten Kursentwicklung der Währung im Zeitraum zwischen Aufnahme und Tilgung des Kredites resultieren, sind daher nicht als Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut abzugsfähig (VfGH vom 29. November 2014, G 137/2014, G 138/2014)." Siehe auch die Wiedergabe dieses Erkenntnisses in wobl 2017, Heft 5, S 165ff mit Anmerkung Lenneis.

Aus den dargelegten Gründen erweist sich das Beschwerdevorbringen, soweit es den Abzug der Kursverluste in Höhe von € 92.711,23 betrifft, somit als unbegründet.

Die belangte Behörde ist daher zutreffend von der Unrichtigkeit des Anerkennung dieser Kursverluste ausgegangen, weshalb für das Jahr 2008 auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung zu Recht erfolgte. Aus den o. a rechtlichen Erwägungen zur Bestimmung des § 299 BAO geht auch der Einwand der Bf., wonach im Beschwerdefall keine neuen Tatsachen hervorgegangen seien sondern in der beigeschlossenen Überschussrechnung offen ausgewiesen gewesen seien und die Behörde im Sinne der amtlichen Ermittlungspflicht nicht nur die Möglichkeit sondern auch die Pflicht gehabt hätte, den Sachverhalt zu hinterfragen und nötigenfalls abweichend zu qualifizieren, ins Leere.

Aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage bestand im Beschwerdejahr keine Abzugsfähigkeit der gegenständlichen Kursverluste als Schuldzinsen, der aufgehobene Feststellungsbescheid erweist sich damit als rechtswidrig.

Die Bescheidaufhebung nach § 299 Abs 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Rolle zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu. Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist. Wie oben bereits ausgeführt, ist es für die Ermessensübung grundsätzlich bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde/und oder der Partei) zurückzuführen ist. (vgl. Ritz, BAO4, § 299 Tz 52 ff).

Das Finanzamt begründete zutreffend seine Ermessensübung dahin gehend, dass die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, zumal sich die nicht anzuerkennenden Werbungskosten auf über € 92.000 beliefen. Insofern war bei der Ermessensübung dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Rechtssicherheit zu geben.

Die Rechtmäßigkeit des gemäß § 299 BAO ergangenen Aufhebungsbescheides ergibt sich somit aus der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Feststellungsbescheides vom 30.10.2009 und aus der -seitens der Bf. unwidersprochen gebliebenen Tatsache, dass die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3. 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall weder hinsichtlich der Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO, weil dieses Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, noch hinsichtlich der ertragsteuerlichen Beurteilung der Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Kursverluste iSd § 16 EStG 1988 vor, da das Erkenntnis auch in dieser Frage mit der Judikatur des VwGH in Einklang steht (sh. v.a das letztgenannte Erkenntnis VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011 und BFG vom 4.12.2017, RV/7104721/2017).

Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 5. März 2018