

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin *** in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Vertreter, Anschrift, gegen den Bescheid des Finanzamtes **** vom 30.10.2013, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat für die Beschwerdeführerin (Bf) am 30. Oktober 2013 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 erlassen, in dem 57.553,96 Euro als nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst und der Besteuerung mit dem Durchschnittssteuersatz unterzogen wurden. In der Begründung wurde ausgeführt, auf Grund des Punktes 3. des Erbteilungsübereinkommens des Abhandlungsprotokolles (aufgenommen am Datum) des ***** würden die Zinsen aus dem Zivilverfahren je zu einem Dritteln der Bf, ihrer Schwester ***** und ihrer Mutter ***** zugerechnet.

Mit Schriftsatz vom 14. November 2013 hat der gewillkürte Vertreter der Beschwerdeführerin fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 berufen und in dieser vorgebracht wie folgt:

„Die Vorschreibung einer Einkommensteuer von EUR 20.456 resultiert daraus, dass sie aufgrund einer Rückwidmung einer großen Baulandfläche bzw. Vorbehaltfläche eine Entschädigung für die Rückwidmung durch die Gerichte zugesprochen bekommen hat. Dies ist letztendlich durch das Erkenntnis des Obersten Gerichtshofes GZ 5 Ob 30/08 k, erfolgt, mit welchem der Zuspruch einer Entschädigung von EUR 301.342,50 samt 4 %

Zinsen seit dem 01.11.2003 durch das BG **** an die Berufungsverberberin rechtskräftig bestätigt worden ist.

Der diesbezügliche Zinszuspruch für den Zeitraum 01.11.2003 bis 17.04.2009 von insgesamt EUR 197.647,60 musste gegen die Gemeinde in Exekution gezogen werden. Im Jahr 2011 ist von den Zinsen die 2. Teilzahlung von anteilig EUR 57.533,96 an die Bf ausbezahlt worden. Der Rest der Zinsen wurde bereits 2010 durch die Gemeinde xxx bezahlt. Eine gegen diese Exekutionsführung durch die Gemeinde eingebrachte Klage auf Unzulässigerklärung der Exekution wurde von allen Instanzen abgewiesen (vgl. 3 Ob 243/10 y – Anmerkung der Richterin: gemeint wohl: 3 Ob 234/10y).

Für diese Zahlung wurde die bekämpfte Einkommensteuer im Ausmaß von EUR 20.456 für das Jahr 2011 festgesetzt. Dies auf der Grundlage von § 27 Abs. 1 bzw. Abs. 2 Z 3 EStG. Es ist zunächst zu beachten, dass sowohl Schadenersatzforderungen, als auch Entschädigungsfordernisse für Eigentumsentziehungen bzw. Vermögensbeschränkungen nicht einkommensteuerpflichtig sind. Für die zugesprochenen Zinsen im Zusammenhang mit der Entschädigungsforderung wurde vom Finanzamt **** aber eine Einkommensteuerverpflichtung für nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen angenommen. Diese Vorschreibung erfolgt offensichtlich unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, Zi. 96/14/0087.

Zunächst scheint das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.03.2002, 96/14/0087, nicht richtig zu sein. Dies dahingehend, dass zwar vom VwGH eingeräumt wird, dass es sich bei Verzugszinsen zivilrechtlich um Schadenersatz handle, wobei Schadenersatz nicht einkommensteuerpflichtig ist. Trotzdem stehe bei Verzugszinsen im Vordergrund, dass dem Gläubiger die Möglichkeit der Kapitalnutzung entzogen ist, weswegen hierbei für die steuerliche Beurteilung die Abgeltung der Kapitalnutzung im Vordergrund stehe. Der VwGH übersieht dabei, dass im § 27 Abs. 2 EStG der Gesetzgeber am Anfang formuliert, dass es sich bei Einkommen, die gemäß § 27 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG einkommensteuerpflichtig sind, um Erträge aus Kapitalüberlassung handelt. Eine Kapitalüberlassung würde aber bereits begrifflich zunächst voraussetzen, dass Kapital zunächst beim Gläubiger vorhanden ist und jemandem anderen überlassen wird. Beim Sachverhalt der Verzugszinsen wird aber kein Kapital zur Verfügung gestellt (= überlassen), sondern geschuldetes Kapital, das der Gläubiger nicht hat und auch noch nie hatte, vom Schuldner nicht bezahlt. Deshalb sind die gesetzlichen, aber auch sonstigen zugesprochenen Verzugszinsen, Schadenersatzanspruch.

Die Zinsen, welche bei Nichtkaufleuten die gesetzlichen Verzugszinsen überschreiten, sind zusätzlich jedenfalls nur dann zu bezahlen, wenn der Gläubiger einen entsprechenden Schaden nachweisen kann, ansonsten aber nicht. Daraus ergibt sich aber umso mehr, dass es sich nicht nur zivilrechtlich um einen Schadenersatz handelt, sondern auch steuerrechtlich.

Aus dem Begriff Kapitalüberlassung ergibt sich weiters bereits begriffsnotwendig, dass es sich dabei um einen einvernehmlichen Vorgang zwischen 2 Personen,

nämlich Gläubiger und Schuldner, nämlich die beiderseits gewollte Überlassung von Kapital von einer Person an die andere als Tatbestandsvoraussetzung handeln muss. Dagegen aber sind die Erträge der einseitig vorbehaltenen Bezahlung der Forderung durch den Schuldner, als der Verzugszinsen, zivilrechtlich eindeutig als pauschalierter oder konkreter Schadenersatz anzusehen. Wenn die geschuldete Zahlung vom Schuldner nicht rechtzeitig an den Gläubiger erfolgt, dies dem Begriff Kapitalüberlassung zuzuordnen, scheint absolut nicht gerechtfertigt. Dies weil es sich um einen einseitigen erzwungen Vorgang des Schuldners handelt. In diesem Zusammenhang hätte richtigerweise davon ausgegangen werden müssen, dass auf der einen Seite Kapitalüberlassung und die daraus erzielten Erträge im Einkommensteuergesetz geregelt sind und auf der anderen Seite der Schadenersatz für einseitig nicht bezahlte Kapitalforderungen, wobei der Schadenersatz nicht einkommensteuerpflichtig ist. In diesem Zusammenhang ist es aus Sicht der Berufungswerberin auch nicht richtig, wenn vom VwGH bestätigt wird, dass Verzugszinsen zivilrechtlich Schadenersatz sind, aber im Vordergrund stehe, dass dem Gläubiger die Möglichkeit der Kapitalnutzung entzogen ist, weswegen hierbei die Abgeltung der Kapitalnutzung aus steuerlicher Sicht im Vordergrund stehe. Der Gesetzgeber stellt aber nach seinem Wortlaut für die Einkommensteuerverpflichtung nicht auf die Abgeltung der entgangenen Kapitalnutzung als für die Steuer maßgeblichen Tatbestand ab, sondern die Kapitalüberlassung (vgl. § 27 Abs. 2 1. Satz) ab. Verzugszinsen sind aber eindeutig keine Erträge aus Kapitalüberlassung, wie zuvor näher ausgeführt. Wenn deutsche Judikatur zitiert wird, sollte auch überprüft werden, ob die gesetzliche Regelung vom Wortlaut die gleiche ist insbesondere, ob in Deutschland ebenfalls auf die Kapitalüberlassung abgestellt wird. Dies wird aus den zuvor angeführten Überlegungen heraus angezweifelt. Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine zugesprochene Entschädigung wegen einer Vermögensbeschränkung auf Grund einer erfolgten Rückwidmung von Baugrundstücken in nicht bebaubare Freifläche. Bei diesen Verzugszinsen liegt nicht der Schadenersatz im Vordergrund und noch weniger die Abgeltung der entzogenen Kapitalnutzung. Vielmehr geht es darum, dass für die Berechnung der Entschädigung der maßgebliche Zeitpunkt damals derjenige war (vor der letzten Novellierung des § 27 VBG RPGG), bei welchem die Rückwidmung rechtskräftig geworden ist. Wenn, wie im vorliegenden Fall, zwischen dieser Rückwidmung, welche den Entschädigungsanspruch auslöst und der gerichtlichen Entscheidung mehrere Jahre liegen, dann soll mit den Verzugszinsen in erster Linie pauschal die Weiterentwicklung des Wertes der rückgewidmeten Grundstücke (= deren Wertsteigerung) pauschal abgegolten werden. Die Verzugszinsen, welche durch einen Verweis des Gesetzgebers im § 27 VBG RPG auf das Landesstraßengesetz, zugestanden sind, erfüllen ein pauschales Korrektiv für die Wertsteigerungen nach dem maßgeblichen Entschädigungszeitpunkt und den dort maßgeblichen Wert der Grundstücke. Wenn dieser sehr früh liegt, die Entscheidung über die Entschädigung aber viel später erfolgt, würde ansonsten die Entwicklung des Verkehrswertes nicht angemessen mitberücksichtigt. Dies gilt jedenfalls für jenen Teil der Verzugszinsen, die der Geldwertänderung zwischen Rückwidmung und Zuspruch der Rückwidmung also

im Zeitraum 11/2003 bis 17.04.2009 entsprechen. Im vorliegenden Fall sind dies 12 % (Ausgangsindex 106,0, Märzindex 2009 118,5), wobei 12 % aus EUR 904.027,50 EUR 108.483,36 entsprechen. Dass dies auch tatsächlich die Grundlage der Überlegungen des Landesgesetzgebers war, ergibt sich auch aus der aktuellen Novelle des § 27 VBG RPG im LGBI 28/2011. Hier wurde der Verweis auf das Landesstraßengesetz, welcher diese pauschalen Verzugszinsen begründet hat, gestrichen und stattdessen auf das Eisenbahnenteignungsschädigungsgesetz verwiesen, welches solche Verzugszinsen nicht vorsieht. Dafür wurde aber für die Bemessung der Minderung des Verkehrswertes des rückgewidmeten Grundstückes, nicht mehr auf den Zeitpunkt der Rückwidmung abgestellt, sondern auf den Zeitpunkt der Einbringung des Entschädigungsantrages an das Landesgericht als Eingangsinstanz für die zivilrechtlichen Ansprüche (vgl. aktueller § 27 Abs. 5 VBG RPG). Da nach erfolgter Rückwidmung der betroffene Grundeigentümer zunächst innerhalb eines Jahres für die Rückwidmung den Antrag an die Gemeinde auf einvernehmliche Regelung der Entschädigungsansprüche einbringen muss und jedenfalls frühestens innerhalb eines weiteren Jahres nach dieser Antragstellung an die Gemeinde beim Gericht die Entschädigung einfordern kann, ist diese Anpassung an den Verkehrswert jedenfalls von Bedeutung. Beim alten § 27 VBG RPG, welcher eine Verjährung erst in 30 Jahren vorgesehen hatte, war dies noch umso mehr erforderlich. Damit ergibt sich aber eindeutig, dass für diese Verzugszinsen bei einem Entschädigungsanspruch auf der Grundlage des Vorarlberger Landesstraßengesetzes weder der Schadenersatz noch die Abgeltung der Möglichkeit der Kapitalnutzung im Vordergrund gestanden ist, sondern eine Anpassung der Entschädigungen an den Zeitablauf und die Anpassung an die Wertentwicklung der Grundstücke. Es handelt sich bei den Verzugszinsen damit in erster Linie um einen Teil der Entschädigung, welche nach der ausdrücklichen Bestimmung des Gesetzgebers vollkommen steuerfrei ist. Dies gilt zumindest für jenen Teil der Verzugszinsen, die der Wertsicherung des Wertes der Grundstücke zwischen Rückwidmung und Zuspruch und Zahlung der Entschädigung, entspricht (vgl. dazu auch die Ausführungen des LG xxxx im Urteil vom 07.09.2010, 2 R 281/10d, Seite 16, 2. Absatz, welche nur mangels Vorbringen der Gemeinde xxx nicht berücksichtigt wurden). Im vorliegenden Fall sind dies 12 % bzw. EUR 108.483,36 insgesamt. Heute stehen, wie zuvor angeführt, solche Verzugszinsen nicht mehr zu (weil der Verweis auf das Landesstraßengesetz fehlt), dafür wird aber der Wert der Grundstücke zum Zeitpunkt des gerichtlichen Entschädigungsantrages herangezogen."

Das Finanzamt hat die Beschwerde (vormals Berufung) mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. Februar 2014 als unbegründet abgewiesen und seine Entscheidung wie folgt begründet:

„Nach § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art. Verzugszinsen stellen - auch wenn sie zivilrechtlich als Schadenersatz zu qualifizieren sind - Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Zu den letztgenannten Einkünften gehören somit alle Vermögensmehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für eine Kapitalnutzung

darstellen. Unerheblich ist es, ob der Überlassung von Kapital ein Darlehensvertrag oder ein anderer Titel zu Grunde liegt (VwGH 20.9.2007, 2007/14/0015 zur Wertsicherung einer gemischten Schenkung). Selbst eine vom Schuldner erzwungene Kapitalüberlassung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Werden Verzugszinsen doch wie "normale" Zinsen dafür bezahlt, dass dem Gläubiger die Möglichkeit der Kapitalnutzung entzogen ist, weswegen die Abgeltung der Kapitalnutzung im Vordergrund steht (VwGH 19.03.2002, 96/14/0087). Sämtliche vertraglichen und gesetzlichen Zinsen werden somit durch diesen Tatbestand erfasst (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 27 Rz 70).

Der Bundesfinanzhof urteilte in dessen Entscheidung vom 24.5.2011, VIII R 3/09 zur Frage der fehlenden Einkünftezielungsabsicht bei Verzugszinsen: Verzugszinsen wie auch Prozesszinsen sind Kapitalerträge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 7 dEStG, da zu den Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich alle Vermögensmehrungen gehören, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für eine Kapitalnutzung darstellen (vgl. BFH-Urteile vom 29.09.1981 und 25.10.1994). Unerheblich ist es, ob der Überlassung von Kapital ein Darlehensvertrag oder ein anderer Rechtsgrund zugrunde liegt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.09.1981). Auch eine vom Schuldner erzwungene Kapitalüberlassung kann zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen (BFH-Urteil vom 13.11.2007).

Verzugszinsen stellen danach aus ertragsteuerlicher Sicht keinen Schadensersatz für die Verletzung privater Güter dar, sondern sind Entgelt für die unfreiwillige Vorenthalterung des dem Steuerpflichtigen zustehenden Kapitals (vgl. bspw. BFH-Urteil in BFHE 175, 439, BStB11I1995, 121, mwN.). Die Steuerbarkeit der Verzugs- und Prozesszinsen ist darin begründet, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich alle Vermögensmehrungen gehören, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für eine Kapitalnutzung sind.

Zugesprochene Verzugszinsen sind jedoch dann nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen, wenn diesen hohe Zinsaufwendungen gegenüberstehen, so dass insoweit kein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielt werden kann; denn in derartigen Sachlagen erhöht sich im Ergebnis die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des betroffenen Steuerpflichtigen nicht, weil Schuldzinsen bei der Einkünfteermittlung als Werbungskosten abzuziehen sind, soweit sie mit der betreffenden Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 dEStG). Im Streitfall bestand ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Kapitalerträgen in Gestalt von Verzugszinsen und den vom Kläger geleisteten Schuldzinsen (vgl. BFH-Urteil vom 24.5.2011, VIII R 3/09).

Ein derartiger Sachverhalt ist vorliegend nicht gegeben.

Ebenso beruft sich Doralt (Einkommensteuergesetz-Kommentar, Bd II, § 27 Rz 85) auf den Verwaltungsgerichtshof, wenn Ersterer die Verzugszinsen den Einkünften aus Kapitalvermögen zuordnet.

Dietmar Aigner und Georg Kofler kommentieren ("Steuerpflichtige Verzugszinsen und nicht abzugsfähige Refinanzierungskosten?" in SWK-Heft 29/2002, S 759) die

Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.3.2002, 96/14/0087, wie folgt: Das vom Verwaltungsgerichtshof gefundene Ergebnis steht im Einklang mit der deutschen Rechtsprechung und der einhelligen Auffassung im österreichischen Schrifttum und der Verwaltungspraxis: Der Bundesfinanzhof hatte im Urteil vom 29.9. 1981, VII R 39/793, unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes judiziert, dass eine entgeltliche Kapitalüberlassung auch dann anzunehmen sei, wenn ein Schuldner mit der Begleichung einer Geldschuld in Verzug gerät und für die Zeit des Verzugs Zinsen zahlt; zwar beruhe die Nutzungsüberlassung diesfalls nicht auf einer vertraglichen Abmachung, es bewirke aber auch der vom Schuldner durch Nichtzahlung bewirkte Verzug eine Kapitalüberlassung.

Entsprechend anderen Fällen nichtvertraglicher Kapitalüberlassung seien daher auch Verzugszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Entgegen kritischer Stimmen im deutschen Schrifttum hindere auch der Schadenersatzcharakter von über die gesetzlichen Regeln hinausgehenden Verzugszinsen nicht eine solche Beurteilung. Vor allem unter Bezugnahme auf diese Rechtsprechung beurteilt das österreichische Schrifttum Verzugszinsen einhellig als Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG. Dieser Auffassung liegt somit implizit der Gedanke zu Grunde, dass es für § 27 Abs. 1 Z 4 EStG nicht darauf ankommt, ob Kapital tatsächlich überlassen worden ist, also mit der Vereinbarung der Rückgewähr hingegeben wurde. Es genügt vielmehr, dass dem Steuerpflichtigen eine Kapitalforderung - aus welcher Rechtsgrundlage auch immer - zusteht und ihm für den Zeitraum der Nichterfüllung der Forderungen ein Entgelt zufließt. Dass dies bei Verzugszinsen der Fall ist, wird auch darin augenscheinlich, dass die Höhe der zu zahlenden Verzugszinsen vom Zeitraum der Vorenthalterung des geschuldeten Kapitals abhängig ist und diese daher einen Ausgleich für den Fall einer verspäteten Zahlung gewähren sollen. Der Verwaltungsgerichtshof bringt diese Gedanken - im Anschluss an den Bundesfinanzhof - auch klar dadurch zum Ausdruck, dass selbst eine vom Schuldner rein tatsächlich erzwungene Kapitalüberlassung zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt, wenn letztendlich ein Entgelt dafür erlangt wird.

Diese wirtschaftliche Betrachtung und die daraus resultierende Qualifikation der Verzugszinsen als Zinsentgelt für eine erzwungene Kapitalüberlassung finden nach Kofler/Aigner auch im Zivilrecht eine Stütze. Nach § 1333 ABGB in der Fassung des ZinsRÄG wird der Schaden, den der Schuldner seinem Gläubiger durch die Verzögerung der Zahlung einer Geldforderung zugefügt hat, durch die gesetzlichen Zinsen vergütet. Die Verzugszinsen im Sinne des § 1333 ABGB sollen dabei zivilrechtlich den Schaden, den der Gläubiger durch die Zahlungsverzögerung des Schuldners erlitten hat, pauschal abdecken. § 1333 ABGB soll dem Geschädigten ein Mindestpauschale als Verzugsschaden sichern, ohne dass es auf einen Schadensnachweis oder auf ein Verschulden ankäme, also objektiver Verzug ausreicht. Aufgrund dieser - vom Grundprinzip der §§ 1295 ff. ABGB abweichenden – Verschuldensunabhängigkeit wird von der herrschenden Ansicht auch zumindest eine

Wurzel des § 1333 ABGB im Bereich der Rechtsprechung angesiedelt. Schon bisher entfaltete nach gesicherter Rechtsprechung § 1333 ABGB zudem keine Sperrwirkung:

Der Geschädigte kann den Verzugsschaden schon dann geltend machen, wenn der Ersatzpflichtige infolge leichter Fahrlässigkeit des Schädigers für den - vom Geschädigten zu beweisenden - positiven Schaden einzustehen hat; zum positiven Schaden rechnet auch der infolge Zahlungsverzugs entgangene Geldanlagegewinn, soweit der Geschädigte als Folge des Zahlungsverzugs eine Gewinnchance, die er wahrgenommen hätte und deren Realisierung nach typischen Marktverhältnissen praktisch gewiss gewesen wäre, verloren hat. Diese Rechtsprechung wurde nunmehr durch das Zins-Rechts-Änderungsgesetz in § 1333 Abs. 3 ABGB positiviert. Vereinfachter Grundgedanke der Ersatzpflicht in Form von Verzugszinsen nach § 1333 ABGB ist sohin, dass der geschuldete Geldbetrag ab Fälligkeit im internen Verhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner bereits dem Gläubiger zugewiesen ist, so dass diesem auch die ab Fälligkeit eintretenden Nutzungen - ausgedrückt in Zinsen - gebühren.

An diesen Gedanken knüpft auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuerrechts an: Aufgrund der internen Zuordnung des Kapitals zum Gläubiger ist der in Zinsform zu leistende Schadenersatz als Zinsentgelt für die erzwungene Kapitalüberlassung an den Schuldner anzusehen; dies gilt nach der nunmehrigen Rechtsprechung unabhängig davon, ob der Ausgleich des Zinsschadens durch die gesetzlichen Verzugszinsen oder durch den - verschuldensabhängigen - Ersatz des höheren positiven Verzugsschadens erfolgt.

Gemäß § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 194/1961, ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Als Grundsatz der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze fordert die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Berücksichtigung des eigentlichen Sinns und Zwecks der Steuergesetze, nämlich das wirtschaftliche Geschehen der Besteuerung zu unterwerfen.

Nichts Anderes gilt im vorliegend zu beurteilenden Streitfall, denn die im Zivilrechtsweg erstrittenen Verzugszinsen sind Ihnen deshalb zugesprochen werden, weil die unterlegene Partei die festgesetzte Entschädigungssumme um Jahre nach deren Fälligkeit an Sie zur Auszahlung brachte und Ihnen deshalb die unmittelbare Kapitalnutzung (zum "Fälligkeitszeitpunkt") verunmöglich wurde:

Von einer fehlerbehafteten Beurteilung der Steuerpflicht von Verzugszinsen nach § 27 EStG 1988 durch das Finanzamt mittels Heranziehung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann schließlich keine Rede sein, weil insofern die bundesdeutsche Rechtsprechung, die VwGH-Rechtsprechung, die einschlägige (österreichische) Literatur und nachfolgend die Verwaltungspraxis gemeinsam die

einhellige Meinung vertreten, dass erhaltene Verzugszinsen eine Steuerpflicht nach § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 auslösen.

Mit Schriftsatz vom 18.2.2014 (Eingang beim FA 24.2.2014) hat der anwaltliche Vertreter der Bf fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag gem. § 264 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2013/14) gestellt. Die Bf hat kein über das in der Berufung erstattete Vorbringen hinausgehendes Vorbringen erstattet.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das Finanzamt die der Bf im Beschwerdejahr zugeflossenen Verzugszinsen in Höhe von 57.533,96 Euro im Einkommensteuerbescheid zu Recht als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 27 Abs. Abs. 2 EStG 1988 der Besteuerung unterzogen hat.

Gem. § 27 Abs. 1 EStG 1988 sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:

4. Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

Gem. § 1333 Abs. 1 ABGB wird der Schaden, den der Schuldner seinem Gläubiger durch die Verzögerung der Zahlung einer Geldforderung zugefügt hat, durch die gesetzlichen Zinsen (§ 1000 Abs. 1) vergütet.

Gem. § 1000 Abs. 1 ABGB sind an Zinsen, die ohne Bestimmung der Höhe vereinbart worden sind oder aus dem Gesetz gebühren, sofern gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, vier von Hundert auf ein Jahr zu entrichten.

Der Zuspruch der Verzugszinsen, deren steuerliche Behandlung strittig ist, ist in einem Zivilverfahren (Außerstreitsache) wegen Festsetzung einer Entschädigung nach § 27 Vorarlberger Raumplanungsgesetz (Vlbg. RPG) nach einer Umwidmung von Grundstücken erfolgt (vgl. OGH 5 Ob 30/08k).

Die Bf ist die Tochter eines der Antragsteller (******) des zivilrechtlichen Ausgangsverfahrens. ***** ist am 11.5.2006 verstorben. Partei im Rekursverfahren (LG xxxx, 2 R 62/07) und Verfahren vor dem OGH war u.a. die Verlassenschaft nach *****, vertreten durch seine Ehegattin ***** als Verlassenschaftskuratorin. Laut Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes **** vom **, Zi., wurde die Verlassenschaft aufgrund der bedingten Erbantrittserklärung der Bf zu einem Drittel unter Hinweis auf das Erbteilungsübereinkommen vom Datum eingeantwortet.

Die Parteien des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass der Bf im Jahr 2011 Verzugszinsen in Höhe von 57.533,96 Euro zugeflossenen sind (vgl. in Beschwerde gezogener Bescheid, Berufung vom 14.11.2013).

Das **Erstgericht** (BG *****) verpflichtete die Antragsgegnerin (Gemeinde xxx) zur Zahlung von je 962.437,50 Euro samt 4 % Zinsen seit 1.11.2003 an jeden der beiden Antragsteller (***** und seine Schwester) sowie zum Ersatz der Verfahrenskosten. Das Landesgericht xxxx änderte über Rekurs der Gemeinde den Beschluss des BG **** wegen eines Rechenfehlers dahingehend ab, dass jedem der beiden Antragsteller ein Entschädigungsbetrag von **904.027,50 Euro samt 4 % Zinsen seit 1.11.2003** zuerkannt wurde (vgl. OGH 5 Ob 30/08 k, Seite 8f). Hinsichtlich der Rüge des Zinsenzuspruches hat der OGH im Beschluss vom 9.9.2008, 5 Ob 30/08 k (Seite 27), mit dem der Revisionsrekurs der Antragsteller gegen den Beschluss des LG xxxx zurückgewiesen und dem Revisionsrekurs der Gemeinde nicht Folge gegeben wurde, auf § 27 Abs. 6 Vlbg. RPG iVm § 46 Abs. 6 Satz 2 Vlbg. StraßenG hingewiesen und festgestellt, im Fall einer Umwidmung gebe es keinen Zeitpunkt einer „Rechtskraft des Enteignungsbescheids“, weshalb sinngemäß auf das Inkrafttreten des Flächenwidmungsplanes abgestellt werden könne, sodass die begehrten Zinsen jedenfalls ab diesem Zeitpunkt zustehen würden.

Aus dem **Erkenntnis des OGH vom 14.12.2010, 3 Ob 234/10y** (betrifft die zulässige, aber nicht berechtigte Revision der Gemeinde gegen die in erster und 2. Instanz abgewiesene Oppositionsklage gegen die mit Beschluss des Bezirksgerichts**** vom 30.3.2010, AZ 11 E 224/09f, zur Hereinbringung von 4 % Zinsen aus 904.027,50 EUR vom 1.11.2003 bis 17.4.2009, das sind 197.647,66 EUR, bewilligte Fahrniisexekution) geht auf Seite 4 hervor, dass die Gemeinde per 19.4.2009 die (Anmerkung der Richterin: erneute) Umwidmung der streitgegenständlichen Grundflächen in Baufläche Mischgebiet beschlossen hatte. Der OGH hat festgestellt, dass die Gemeinde im konkreten Fall noch keine Zahlung geleistet habe (Seite 8) und daher die Frage, ob die Beklagte aufgrund geänderter Umstände (erneute Umwidmung in Baufläche) verpflichtet wäre, nach § 27 Abs. 7 Vlbg RPG im Sinne einer „Einheitsbetrachtung“ auch die daraus zuerkannten (und gezahlten) Verzugszinsen an die Gemeinde zurückzuzahlen, fiktiv zu beantworten sei. Nach dem vom Gesetz (§ 27 Abs. 7 Vlbg RPG) vorgesehen Regelfall könne der Liegenschaftseigentümer in der Zeit nach der Auszahlung der Umwidmungsentschädigung über diese verfügen. Laut OGH (Erkenntnis, Seite 8 f) würde es der Funktion der Verzugsverzinsung, die darin bestehe, „*den Schaden, den ein Gläubiger durch die Zahlungsverzögerung des Schuldners erlitten habe, pauschal abzudecken, widersprechen, würde der titulierte Verzugszinsenanspruch dann fortfallen, wenn die Gemeinde – entgegen ihrer Verpflichtung – die Entschädigung nicht leiste, solange sie nur innerhalb von 15 Jahren – offenbar gemeint ab Verpflichtung zur Leistung der Entschädigung – das betreffende Grundstück wieder als Baufläche widme.*“ Mit einer erneuten Umwidmung sei keine extunc-Wirkung verbunden, weshalb dem Liegenschaftseigentümer die Verzugszinsen aus der Umwidmungsentschädigung zugestanden seien und ihm zustünden; eine untrennbare

Einheit zwischen Umwidmungsentschädigung und Verzugszinsen sei nicht zu erkennen. Somit stehe dem Liegenschaftseigentümer bis zur Leistung der Entschädigung (aus dem Titelverfahren) oder bis zur erneuten Umwidmung die (gemäß § 1000 Abs. 1 in Verbindung mit § 1333 ABGB mit 4 % pro Jahr pauschalierte) Verzugsverzinsung zu.

Der OGH hat im Erkenntnis vom 14.12.2010, 3 Ob 234/10y, Seite 5 f, überdies Feststellungen des Berufungsgerichtes wiedergegeben, wonach die Gemeinde an sich verpflichtet gewesen wäre, den Entschädigungsbetrag bereits im Zeitpunkt des Inkrafttreten des Flächenwidmungsplanes zu leisten. Dass solche „Erträgnisse“ bei einer Rückzahlung der Entschädigung iSd § 27 Abs. 7 Vlbg. RPG der Gemeinde zukommen sollten, lasse sich laut OGH dem Gesetz nicht entnehmen.

Die vom gewillkürten Vertreter der Bf in der Berufung (= nunmehr Beschwerde) vertretene Rechtsansicht, mit den Verzugszinsen solle in erster Linie die Weiterentwicklung des Wertes der rückgewidmeten Grundstücke (= deren Wertsteigerung) pauschal abgegolten werden, findet bereits in den vorgenannten höchstgerichtlichen Erkenntnissen (vgl. insbes. OGH 14.12.2010, 3 OB 234/10y) keine Deckung. Der OGH hat lediglich im Erkenntnis vom 14. Dezember 2010, 3 Ob 234/10y, Seite 6, festgestellt, dass allenfalls aus § 27 Abs. 5 lit. b Vlbg RPG abgeleitet werden könne, dass **der Gemeinde** eine Wertsicherung zustehe, welche allenfalls gegen den Zinsenanspruch aufzurechnen sei; mangels diesbezüglichen erstinstanzlichen Vorbringens der Gemeinde sei auf diesen Aspekt jedoch nicht näher einzugehen.

Voraussetzung für den Verzugszinsenanspruch nach § 1333 Abs. 1 ABGB ist lediglich, dass der Schuldner eine Geldschuld im Fälligkeitszeitpunkt nicht bezahlt hat (vgl. Groß in Kletecka/Schauer, ABGB-ON^{1.01}, § 1333 Rz 5). Die Gemeinde hätte nach den Feststellungen des OGH die Entschädigung (= aus Sicht des Gläubigers eine Kapitalforderung) bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens des für die Antragsteller des Titelverfahrens nachteiligen Flächenwidmungsplanes zu leisten gehabt und hätten diese bei sofortiger Erfüllung über die Entschädigung verfügen können.

Die zivilrechtliche Beurteilung der im Zivilverfahren zugesprochenen gesetzlichen Verzugszinsen von 4 % ab 1.11.2011 als pauschale Abgeltung des Schadens, den der Gläubiger durch die Zahlungsverzögerung des Schuldners erlitten hat (vgl. OGH 14.12.2010, 3 Ob 234/10y), ändert nichts daran, dass abgabenrechtliche Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen sind (vgl. Ritz, BAO⁵, § 21 Tz 6).

Verzugszinsen werden wirtschaftlich (§ 21 BAO) betrachtet als Zinsen dafür bezahlt, dass dem Gläubiger die Möglichkeit der Kapitalnutzung entzogen ist. Deshalb sind Verzugszinsen steuerpflichtig (vgl. JAKOM, EStG 2014, § 27 Rz 61 unter Verweis auf VwGH 19.3.02, 96/14/0087; der Ansicht des VwGH zustimmend Aigner/Kofler, SWK 29/2002, 759; ebenso BFH 24.5.11, VIII R 3/09).

Zum Einwand des gewillkürten Vertreters der Bf, Kapitalüberlassung liege nur bei einer einvernehmlichen, beiderseits gewollten Überlassung vor, ist zu sagen, dass § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (ebenso § 27 Abs. 2 Z 2 idF BGBl. I 111/2010 ab 1.10.2011)

ausdrücklich bestimmt, dass zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital u.a. Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art gehören. Z 4 nimmt lediglich eine beispielsweise und keine taxative Aufzählung des diesen zu Grunde liegenden Titels (z.B. Darlehen) vor. Steuerrechtlich führt auch, worauf die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung bereits zutreffend hingewiesen hat, eine vom Schuldner (Anmerkung der Richterin: durch Nichtentrichtung einer bereits fälligen Kapitalforderung) erzwungene Kapitalüberlassung zu Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit diese nicht zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg. cit. gehören. Hinweise darauf, dass die Zinsen einer anderen Einkunftsart zugehören würden, ergeben sich weder aus den vorgelegten Akten noch dem Beschwerdevorbringen.

Zur Zulässigkeit der (ordentlichen) Revision:

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG idF BGBl. 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) kann gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet ist.

Dass Verzugszinsen aus einem privaten Schadenersatzprozess steuerrechtlich Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 darstellen, hat der VwGH bereits erklärt (vgl. VwGH 19.3.2002, 96/14/0087 mwN). Das Bundesfinanzgericht ist in seinem Erkenntnis von dieser Rechtsprechung, die auch in der Literatur geteilt wird, nicht abgewichen. Die (ordentliche) Revision an den VwGH ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

xxxx, am 16. Juni 2014