

TE Vwgh Erkenntnis 2009/6/4 2004/13/0083

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 04.06.2009

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §114;

BAO §20;

BAO §303 Abs4;

B-VG Art130 Abs2;

VwRallg;

1. BAO § 114 heute
 2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
 3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
 4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003
-
1. BAO § 20 heute
 2. BAO § 20 gültig ab 01.01.1962
-
1. BAO § 303 heute
 2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
-
1. B-VG Art. 130 heute
 2. B-VG Art. 130 gültig ab 01.02.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2019
 3. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2019 bis 31.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
 4. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
 5. B-VG Art. 130 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
 6. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2015 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014
 7. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2013
 8. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012

9. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
10. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
11. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
12. B-VG Art. 130 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
13. B-VG Art. 130 gültig von 18.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 215/1962
14. B-VG Art. 130 gültig von 25.12.1946 bis 17.07.1962 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
15. B-VG Art. 130 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
16. B-VG Art. 130 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der B in W, vertreten durch die PROFIDA Wirtschaftsprüfungsges.m.b.H., Wirtschaftsprüfer in 1130 Wien, Eduard Klein-Gasse 11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 23. April 2004, Zl. RV/3225-W/02, betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1996 und 1998 sowie Einkommensteuer für diese beiden Jahre, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erklärte in den Jahren 1996 und 1998 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, im Jahr 1996 auch Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Veranlagungen erfolgten mit Bescheiden vom 9. Juni 1998 und 21. Dezember 1999 erklärungsgemäß.

Von Jänner bis September 2001 fand bei der Beschwerdeführerin eine die Jahre 1996 bis 1998 betreffende Prüfung der Aufzeichnungen statt. In dem Bericht darüber wurden Feststellungen über drei Yen-Kredite getroffen, die in den Jahren 1996 und 1998 in Schillingdarlehen umgewandelt worden seien. Die Beschwerdeführerin habe zur Finanzierung von Gebäudeinvestitionen u. a. Fremdwährungsdarlehen aufgenommen, die bei günstiger Kursentwicklung in Schillingdarlehen konvertiert würden. Im Prüfungszeitraum seien folgende Fremdwährungsverbindlichkeiten innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr in Schillingsverbindlichkeiten umgewandelt worden:

- a) JPY 177.713.737,-- aufgenommen am 4. November 1997, konvertiert am 6. Mai 1998, Spekulationsgewinn ATS 1.723.823,--
- b) JPY 90.000.000,-- aufgenommen am 6. April 1995, konvertiert am 4. April 1996, Spekulationsgewinn ATS 1.279.800,--
- c) JPY 147.754.137,-- aufgenommen am 13. Mai 1996, konvertiert am 6. September 1996, Spekulationsgewinn ATS 636.103,--

Eine Verbindlichkeit stelle ein (negatives) Wirtschaftsgut dar, das im Sinne des § 30 EStG 1988 mit Eingehung der Verbindlichkeit angeschafft und mit Tilgung der Verbindlichkeit veräußert werde. Bloße Kursänderungen im Zusammenhang mit einer auf Fremdwährung lautenden außerbetrieblichen Schuld führten zu keinen Einnahmen und damit zu keiner Steuerpflicht. Eine innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr erfolgende Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein Darlehen in Schilling (Euro) oder in eine über fixe Wechselkurse zum Schilling (Euro) gleichgeschaltete Währung führe zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft in Höhe der Differenz der unterschiedlichen Tilgungsbeträge der verschiedenen Darlehen auf Schilling/Euro-Basis. Eine Verbindlichkeit stelle ein (negatives) Wirtschaftsgut dar, das im Sinne des Paragraph 30, EStG 1988 mit Eingehung der Verbindlichkeit angeschafft und mit Tilgung der Verbindlichkeit veräußert werde. Bloße Kursänderungen im Zusammenhang mit einer auf Fremdwährung lautenden außerbetrieblichen Schuld führten zu keinen Einnahmen und damit zu keiner Steuerpflicht. Eine innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr erfolgende Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein Darlehen in

Schilling (Euro) oder in eine über fixe Wechselkurse zum Schilling (Euro) gleichgeschaltete Währung führe zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft in Höhe der Differenz der unterschiedlichen Tilgungsbeträge der verschiedenen Darlehen auf Schilling/Euro-Basis.

Es seien daher im Jahr 1996 ATS 1.915.903,-- und im Jahr 1998 ATS 1.723.823,-- als sonstige Einkünfte (Spekulationseinkünfte) im Sinne des § 30 EStG 1988 zu versteuern. Es seien daher im Jahr 1996 ATS 1.915.903,-- und im Jahr 1998 ATS 1.723.823,-- als sonstige Einkünfte (Spekulationseinkünfte) im Sinne des Paragraph 30, EStG 1988 zu versteuern.

Die Verfahren seien diesbezüglich wieder aufzunehmen. Bei der Interessenabwägung im Sinne des § 20 BAO sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Die Verfahren seien diesbezüglich wieder aufzunehmen. Bei der Interessenabwägung im Sinne des Paragraph 20, BAO sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen. Es nahm mit Bescheiden vom 26. September 2001 die Verfahren wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1998.

In ihrer Berufung gegen diese Bescheide wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Wiederaufnahme der Verfahren. Sie brachte dazu vor allem vor, die nachträgliche Besteuerung solle sich "erst aus einer EStR" ergeben, die "lange nach Ende der Veranlagungszeiträume veröffentlicht" worden sei. Hinweise auf eine Besteuerung hätten zuvor nicht vorgelegen. Die Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin sei bei Abgabe der Steuererklärungen durch den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 3. Oktober 1997 (RdW 1997, 767) "eindeutig gedeckt" gewesen.

Zum Sachverhalt brachte die Beschwerdeführerin - abgesehen von dem nicht beschwerdegegenständlichen Kredit b) - vor, der Kredit c) sei Anfang 1996 für Sanierungsarbeiten und Anschaffungen als Kontokorrentkredit in ATS aufgenommen worden. Am 13. Mai 1996 sei von diesem Kredit ein Betrag von ATS 15 Mio in JPY 148 Mio konvertiert worden. Der Rücktausch sei am 5. September 1996 erfolgt. Der Negativsaldo sei in der Form einer Fixvorlage bestehen geblieben und am 15. Mai 1997 wieder in JPY konvertiert worden.

Der Kredit a) sei im Zusammenhang mit zwei Grundstückskäufen im August 1996 (ATS 12,5 Mio) und im Oktober 1997 (ATS 8 Mio) gestanden. Diese Grundstückskäufe seien durch Überziehung eines ATS-Kontos und Aufnahme eines weiteren ATS-Kontokorrentkredites finanziert worden. Am 4. November 1997 sei ein Betrag von ATS 18,5 Mio in JPY 178 Mio gewechselt worden. Nach dem Rücktausch am 6. Mai 1998 sei der Negativsaldo durch ATS-Fixvorlagen abgedeckt worden.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die Beschwerdeführerin u. a. den Standpunkt, eine Verbindlichkeit könne nicht als "negatives" Wirtschaftsgut angesehen werden und als solches Gegenstand eines Spekulationsgeschäftes sein. Auf der Grundlage des Erlasses vom 3. Oktober 1997, dem dies ebenfalls zu entnehmen sei, habe die Beschwerdeführerin zu Recht von einer Steuerfreiheit ausgehen dürfen. Die nachträgliche Besteuerung eines Sachverhaltes, der "zum Zeitpunkt der Ausführung eindeutig steuerfrei" gewesen sei, widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Die Betriebsprüfung nahm dazu in einem Schriftsatz Stellung, dem die Beschwerdeführerin mit einer schriftlichen Gegenäußerung entgegentrat.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 25. März 2004 machte die Beschwerdeführerin u.a. geltend, die Steuererklärungen seien auf der Basis des Erlasses vom 3. Oktober 1997 abgegeben worden und ausgehend von der Überzeugung, dass laut Erlass kein Spekulationstatbestand vorliege, sei die Konvertierung in manchen Fällen auch innerhalb der Jahresfrist getätigt worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in Bezug auf den Kredit b) - ausgehend davon, dass die Spekulationsfrist bezogen auf die jeweiligen Verpflichtungsgeschäfte bei diesem Kredit überschritten gewesen sei - Folge. Hinsichtlich der Kredite a) und c) und des Vorliegens der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren folgte sie der Ansicht des Finanzamtes.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

1. Zu den Wiederaufnahmen:

Die Beschwerdeführerin bestreitet - wie schon im Verwaltungsverfahren - nicht, dass die Konvertierungen erst im Zuge der Prüfung der Aufzeichnungen hervorkamen. Sie macht geltend, die Kenntnis der Konvertierungen hätte in den ursprünglichen Verfahren - angesichts des Erlasses vom 3. Oktober 1997 - zu keinen anderen Bescheiden geführt, weshalb die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO für eine Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen nicht erfüllt seien. Die Beschwerdeführerin bestreitet - wie schon im Verwaltungsverfahren - nicht, dass die Konvertierungen erst im Zuge der Prüfung der Aufzeichnungen hervorkamen. Sie macht geltend, die Kenntnis der Konvertierungen hätte in den ursprünglichen Verfahren - angesichts des Erlasses vom 3. Oktober 1997 - zu keinen anderen Bescheiden geführt, weshalb die Voraussetzungen des Paragraph 303, Absatz 4, BAO für eine Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen nicht erfüllt seien.

Die weiteren Beschwerdeausführungen zu diesem Thema dienen der Untermauerung der in der Beschwerde vertretenen Auffassung, die Anwendung des Erlasses vom 3. Oktober 1997 und der daraus ableitbaren damaligen "Rechtsmeinung des BMF" hätte bei Kenntnis der Konvertierungen zur Verneinung des Vorliegens eines Spekulationstatbestandes geführt. Abschließend wird geltend gemacht, die Änderung dieser Rechtsmeinung "mit den EStR 2001" (gemeint: mit der Einarbeitung des sogenannten Einkommensteuerprotokolls 2001 in die EStR 2000) stelle "einen eklatanten Bruch von Treu und Glauben" dar, was bei der Ermessensentscheidung über die Wiederaufnahme zu berücksichtigen gewesen wäre.

Die Beschwerdeführerin bezieht sich damit auf die dem Grundsatz von Treu und Glauben bei der Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme im Schrifttum zugemessene Bedeutung (vgl. Ritz, BAO3, § 20 Tz 7 i.V.m. § 114 Tz 12 und § 303 Tz 54 m.w.N.). Die Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme ist eine Ermessensentscheidung (vgl. dazu etwa die Nachweise bei Ritz, a.a.O., § 20 Tz 4). Dass ein erlassgetreues Verhalten im Rahmen einer Ermessensübung mitzuberücksichtigen sei, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit Inanspruchnahmen zur Haftung bereits in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. November 2003, ZI. 2003/15/0087, vom 9. Juli 2008, ZI. 2004/13/0175, und vom 27. August 2008, ZI. 2006/15/0057). Die Beschwerdeführerin bezieht sich damit auf die dem Grundsatz von Treu und Glauben bei der Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme im Schrifttum zugemessene Bedeutung vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 20, Tz 7 in Verbindung mit Paragraph 114, Tz 12 und Paragraph 303, Tz 54 m.w.N.). Die Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme ist eine Ermessensentscheidung vergleiche , dazu etwa die Nachweise bei Ritz, a.a.O., Paragraph 20, Tz 4). Dass ein erlassgetreues Verhalten im Rahmen einer Ermessensübung mitzuberücksichtigen sei, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit Inanspruchnahmen zur Haftung bereits in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 27. November 2003, ZI. 2003/15/0087, vom 9. Juli 2008, ZI. 2004/13/0175, und vom 27. August 2008, ZI. 2006/15/0057).

Im vorliegenden Fall ging es in dieser Hinsicht um den im Verwaltungsverfahren geltend gemachten Umstand, die Konvertierungen seien auf Grund der "Überzeugung", es liege "laut Erlass" kein Spekulationstatbestand vor, "in manchen Fällen auch innerhalb der Jahresfrist" erfolgt.

Beim Kredit c) kann dies im Hinblick darauf, dass die Rückkonvertierung in ATS schon im September 1996 erfolgte, nicht der Fall gewesen sein. Dass sie im Mai 1998 in der Einkommensteuererklärung für 1996 - dem Vorbringen zufolge auf Grund des Erlasses vom 3. Oktober 1997 - nicht offengelegt wurde, kommt als erlassgetreues Verhalten im Sinne eines der amtswegigen Wiederaufnahme allenfalls entgegenstehenden Ermessensgesichtspunktes nicht in Betracht.

Die Beschwerde zeigt aber auch in Bezug auf den Kredit a), bei dem sowohl die Konvertierung in JPY als auch die Rückkonvertierung in ATS dem erwähnten Erlass zeitlich nachfolgten, keine Rechtswidrigkeit der Ermessensübung auf. Es mag zutreffen, dass die Ausführungen über Verbindlichkeiten als "negative" Wirtschaftsgüter und über die daraus zu ziehenden Folgerungen für den Fall der Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens im sogenannten Einkommensteuerprotokoll 2001 (vgl. den Erlass vom 8. August 2001, RdW 2001, 774, und den Erlass vom 10. August 2001, AÖF 196/2001) und dessen Einarbeitung in die EStR 2000 (vgl. den Änderungserlass vom 28. Dezember 2001, AÖF 84/2002) entgegen der von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vertretenen Auffassung auf eine "Änderung der Rechtsmeinung" in der Finanzverwaltung hindeuteten (vgl. in diesem Sinn die von der Beschwerdeführerin zitierte Abhandlung von Mühlehner, SWK 2002, S 20, Fußnote 1). Der belangten Behörde ist aber darin beizupflichten, dass der ältere Erlass mit der Bezugnahme einerseits auf "Wertänderungen von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanlagen aufgrund einer Fremdwährungsänderung" und andererseits auf die beispielsweise angeführte Erzielung eines "Währungsgewinns" bei der "Rückzahlung" eines Fremdwährungsdarlehens

keine unmittelbare Aussage für den im vorliegenden Fall zu beurteilenden Sachverhalt enthielt (vgl. auch den nunmehrigen Satz über die "bloße Darlehenstilgung in einer fremden Währung" - im Gegensatz zur Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens - in der durch den Änderungserlass 2001 eingeführten Rz 6624a der EStR 2000, wobei nicht zum Ausdruck kommt, dass dies nur auf den Fall schon vorhandener Mittel in der Fremdwährung zu beziehen sei). Aussagen, die sich aus einem derartigen Erlass weder unmittelbar noch im Wege offenkundig zwingender Analogie- oder Größenschlüsse, sondern nur unter Zuhilfenahme systematischer Erwägungen und unter Rückgriff auf dem Erlass zugrunde liegende allgemeine Rechtsanschauungen ableiten lassen, sind keine geeignete Grundlage für ein "erlassgetreues" Verhalten im Sinne eines einer späteren Wiederaufnahme allenfalls entgegenstehenden Ermessensgesichtspunktes. Nur individuell auf den konkreten Sachverhalt bezogene Auskünfte - zu deren Einholung eine derartige Erlasslage Anlass geben kann - würden in einer solchen Konstellation zu einem allenfalls anderen Ergebnis führen können (vgl. in diesem Zusammenhang die Nachweise bei Ritz, a. a.O., § 114 Tz 10). Die Beschwerde zeigt aber auch in Bezug auf den Kredit a), bei dem sowohl die Konvertierung in JPY als auch die Rückkonvertierung in ATS dem erwähnten Erlass zeitlich nachfolgten, keine Rechtswidrigkeit der Ermessensübung auf. Es mag zutreffen, dass die Ausführungen über Verbindlichkeiten als "negative" Wirtschaftsgüter und über die daraus zu ziehenden Folgerungen für den Fall der Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens im sogenannten Einkommensteuerprotokoll 2001 vergleiche, den Erlass vom 8. August 2001, RdW 2001, 774, und den Erlass vom 10. August 2001, AÖF 196 aus 2001,) und dessen Einarbeitung in die EStR 2000 vergleiche, den Änderungserlass vom 28. Dezember 2001, AÖF 84 aus 2002,) entgegen der von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vertretenen Auffassung auf eine "Änderung der Rechtsmeinung" in der Finanzverwaltung hindeuteten vergleiche, in diesem Sinn die von der Beschwerdeführerin zitierte Abhandlung von Mühlehner, SWK 2002, S 20, Fußnote 1). Der belangten Behörde ist aber darin beizupflichten, dass der ältere Erlass mit der Bezugnahme einerseits auf "Wertänderungen von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanlagen aufgrund einer Fremdwährungsänderung" und andererseits auf die beispielsweise angeführte Erzielung eines "Währungsgewinns" bei der "Rückzahlung" eines Fremdwährungsdarlehens keine unmittelbare Aussage für den im vorliegenden Fall zu beurteilenden Sachverhalt enthielt vergleiche, auch den nunmehrigen Satz über die "bloße Darlehenstilgung in einer fremden Währung" - im Gegensatz zur Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens - in der durch den Änderungserlass 2001 eingeführten Rz 6624a der EStR 2000, wobei nicht zum Ausdruck kommt, dass dies nur auf den Fall schon vorhandener Mittel in der Fremdwährung zu beziehen sei). Aussagen, die sich aus einem derartigen Erlass weder unmittelbar noch im Wege offenkundig zwingender Analogie- oder Größenschlüsse, sondern nur unter Zuhilfenahme systematischer Erwägungen und unter Rückgriff auf dem Erlass zugrunde liegende allgemeine Rechtsanschauungen ableiten lassen, sind keine geeignete Grundlage für ein "erlassgetreues" Verhalten im Sinne eines einer späteren Wiederaufnahme allenfalls entgegenstehenden Ermessensgesichtspunktes. Nur individuell auf den konkreten Sachverhalt bezogene Auskünfte - zu deren Einholung eine derartige Erlasslage Anlass geben kann - würden in einer solchen Konstellation zu einem allenfalls anderen Ergebnis führen können vergleiche, in diesem Zusammenhang die Nachweise bei Ritz, a. a.O., Paragraph 114, Tz 10).

Die rechtskräftigen Bescheide in den ursprünglichen Verfahren enthielten - mangels Offenlegung des Sachverhaltes - keine rechtliche Beurteilung der Konvertierung von Fremdwährungskrediten. Bei der Prüfung der Eignung der neu hervorgekommenen Tatsachen, zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid zu führen, hatte sich die belangte Behörde daher jedenfalls an der objektiven Rechtslage zu orientieren. An frühere oder im Zeitpunkt ihrer Entscheidung aktuelle Rechtsmeinungen der Verwaltung - im Besonderen auch in der Form von Erlässen der gegenständlichen Art - war sie dabei nicht gebunden. Angesichts der folgenden Ausführungen zum Vorliegen von Spekulationsgeschäften waren die Wiederaufnahmen unter diesen Umständen nicht rechtswidrig.

2. Zur Annahme von Spekulationsgeschäften:

Mit der Frage der steuerlichen Auswirkungen der Konvertierung von Fremdwährungskrediten hat sich der Verwaltungsgerichtshof in Entscheidungen aus jüngster Zeit, auf die gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, wiederholt auseinandergesetzt. Er führte zunächst im Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, Zl. 2006/15/0116, bei der Beurteilung von Kursgewinnen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 aus, in der "bloßen" Vereinbarung, eine bestehende Verbindlichkeit "in einer anderen Währungseinheit" zurückzuzahlen, liege kein Erwerb eines "anderen Wirtschaftsgutes". Von einem "Wirtschaftsgut 'Fremdwährungsverbindlichkeit'" als Bezugspunkt der rechtlichen Würdigung war in diesem Erkenntnis noch nicht ausdrücklich die Rede. Mit der Frage der steuerlichen

Auswirkungen der Konvertierung von Fremdwährungskrediten hat sich der Verwaltungsgerichtshof in Entscheidungen aus jüngster Zeit, auf die gemäß Paragraph 43, Absatz 2, VwGG verwiesen wird, wiederholt auseinandergesetzt. Er führte zunächst im Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, ZI. 2006/15/0116, bei der Beurteilung von Kursgewinnen im Rahmen der Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988 aus, in der "bloßen" Vereinbarung, eine bestehende Verbindlichkeit "in einer anderen Währungseinheit" zurückzuzahlen, liege kein Erwerb eines "anderen Wirtschaftsgutes". Von einem "Wirtschaftsgut 'Fremdwährungsverbindlichkeit'" als Bezugspunkt der rechtlichen Würdigung war in diesem Erkenntnis noch nicht ausdrücklich die Rede.

Im Erkenntnis vom 27. August 2008, ZI. 2008/15/0127, in dem eine Konvertierung im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zu beurteilen war, legte der Verwaltungsgerichtshof 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 wechsellablen in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschaltete Währung bedeute nicht den Erwerb eines "anderen Wirtschaftsgutes" und könne daher kein Tausch von Wirtschaftsgütern sein. Die Vereinbarung, dass eine bestehende Kreditverbindlichkeit statt in einer Fremdwährung "in einer anderen Fremdwährung" berechnet werde, ändere "nichts am Wirtschaftsgut 'Fremdwährungsverbindlichkeit'". Die Gewinnrealisierung trete mit der Tilgung der Fremdwährungsverbindlichkeit "oder, sollte eine solche vereinbart werden, bereits mit der Konvertierung der Verbindlichkeit in Euro ein". Im Erkenntnis vom 27. August 2008, ZI. 2008/15/0127, in dem eine Konvertierung im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nach Paragraph 5, EStG 1988 zu beurteilen war, legte der Verwaltungsgerichtshof 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 wechsellablen in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschaltete Währung bedeute nicht den Erwerb eines "anderen Wirtschaftsgutes" und könne daher kein Tausch von Wirtschaftsgütern sein. Die Vereinbarung, dass eine bestehende Kreditverbindlichkeit statt in einer Fremdwährung "in einer anderen Fremdwährung" berechnet werde, ändere "nichts am Wirtschaftsgut 'Fremdwährungsverbindlichkeit'". Die Gewinnrealisierung trete mit der Tilgung der Fremdwährungsverbindlichkeit "oder, sollte eine solche vereinbart werden, bereits mit der Konvertierung der Verbindlichkeit in Euro ein".

Das Erkenntnis vom 24. September 2008, ZI. 2006/15/0255, betraf hinsichtlich des darin u.a. beurteilten Darlehens vom 18. Jänner 1999 die Konvertierung eines Fremdwährungskredites im außerbetrieblichen Bereich und die Annahme eines Spekulationsgeschäftes gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 im Falle einer solchen Konvertierung innerhalb eines Jahres nach Darlehensaufnahme. Eine solche war darin gesehen worden, dass das am 18. Jänner 1999 in SFR aufgenommene Fremdwährungsdarlehen im Oktober 2000 in JPY umgeschuldet und innerhalb eines Jahres ab dieser Umschuldung im Jänner 2001 in ATS konvertiert worden war. Der Verwaltungsgerichtshof verwies gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, ZI. 2006/15/0116, und führte - unter zusätzlichem Hinweis auf das Erkenntnis vom 27. August 2008, ZI. 2008/15/0127 - aus, "die Kreditkonvertierung innerhalb von Fremdwährungen" sei "nicht als Verbindlichkeitstausch beurteilt" worden. In einem solchen Fall bleibe "das idente Wirtschaftsgut 'Fremdwährungsschuld' bestehen". Dieses Wirtschaftsgut gehe "bei der endgültigen Tilgung durch Kreditrückzahlung, aber auch mit der Konvertierung in ATS (EUR) unter". Im Beschwerdefall (Kreditaufnahme in SFR am 18. Jänner 1999, Konvertierung in ATS im Jänner 2001, keine Berührung der Identität des Wirtschaftsgutes durch die dazwischen liegende Konvertierung in JPY) seien die Kursgewinne außerhalb der Spekulationsfrist entstanden. Soweit die belangte Behörde sie als sonstige Einkünfte nach § 30 EStG 1988 der Besteuerung unterzogen habe, habe sie daher die Rechtslage verkannt. Das Erkenntnis vom 24. September 2008, ZI. 2006/15/0255, betraf hinsichtlich des darin u.a. beurteilten Darlehens vom 18. Jänner 1999 die Konvertierung eines Fremdwährungskredites im außerbetrieblichen Bereich und die Annahme eines Spekulationsgeschäftes gemäß Paragraph 30, Absatz eins, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988 im Falle einer solchen Konvertierung innerhalb eines Jahres nach Darlehensaufnahme. Eine solche war darin gesehen worden, dass das am 18. Jänner 1999 in SFR aufgenommene Fremdwährungsdarlehen im Oktober 2000 in JPY umgeschuldet und innerhalb eines Jahres ab dieser Umschuldung im Jänner 2001 in ATS konvertiert worden war. Der Verwaltungsgerichtshof verwies gemäß Paragraph 43, Absatz 2, VwGG auf das Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, ZI. 2006/15/0116, und führte - unter zusätzlichem Hinweis auf das Erkenntnis vom

27. August 2008, Zl. 2008/15/0127 - aus, "die Kreditkonvertierung innerhalb von Fremdwährungen" sei "nicht als Verbindlichkeitstausch beurteilt" worden. In einem solchen Fall bleibe "das idente Wirtschaftsgut 'Fremdwährungsschuld' bestehen". Dieses Wirtschaftsgut gehe "bei der endgültigen Tilgung durch Kreditrückzahlung, aber auch mit der Konvertierung in ATS (EUR) unter". Im Beschwerdefall (Kreditaufnahme in SFR am 18. Jänner 1999, Konvertierung in ATS im Jänner 2001, keine Berührung der Identität des Wirtschaftsgutes durch die dazwischen liegende Konvertierung in JPY) seien die Kursgewinne außerhalb der Spekulationsfrist entstanden. Soweit die belangte Behörde sie als sonstige Einkünfte nach Paragraph 30, EStG 1988 der Besteuerung unterzogen habe, habe sie daher die Rechtslage verkannt.

Im vorliegenden Fall wurden die jeweils in ATS aufgenommenen Kredite a) und c) jeweils mit Teilbeträgen in JPY konvertiert und innerhalb eines Jahres ab dieser Umwandlung in ATS rückkonvertiert. Misst man diesen Sachverhalt am gemeinsamen Beurteilungskriterium der dargestellten Judikatur in der Form, in der es in dem zuletzt genannten Erkenntnis auf den außerbetrieblichen Bereich und die Frage des Vorliegens von Spekulationsgeschäften angewendet wurde, so ist die jeweilige Konvertierung in ATS jeweils als Veräußerung des mit der vorangegangenen Konvertierung in JPY erworbenen Wirtschaftsgutes "Fremdwährungskredit" zu beurteilen. Diese Veräußerungen erfolgten - anders als im Fall des zuletzt genannten Erkenntnisses der Entscheidung als tragend zugrunde gelegt - innerhalb der Jahresfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988. Im vorliegenden Fall wurden die jeweils in ATS aufgenommenen Kredite a) und c) jeweils mit Teilbeträgen in JPY konvertiert und innerhalb eines Jahres ab dieser Umwandlung in ATS rückkonvertiert. Misst man diesen Sachverhalt am gemeinsamen Beurteilungskriterium der dargestellten Judikatur in der Form, in der es in dem zuletzt genannten Erkenntnis auf den außerbetrieblichen Bereich und die Frage des Vorliegens von Spekulationsgeschäften angewendet wurde, so ist die jeweilige Konvertierung in ATS jeweils als Veräußerung des mit der vorangegangenen Konvertierung in JPY erworbenen Wirtschaftsgutes "Fremdwährungskredit" zu beurteilen. Diese Veräußerungen erfolgten - anders als im Fall des zuletzt genannten Erkenntnisses der Entscheidung als tragend zugrunde gelegt - innerhalb der Jahresfrist des Paragraph 30, Absatz eins, Ziffer eins, Litera b, EStG 1988.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 4. Juni 2009

Schlagworte

Verwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen VwRallg1 Ermessen VwRallg8 Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2004130083.X00

Im RIS seit

07.07.2009

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at