jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2017/12/18 Ro 2016/15/0026

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.12.2017

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §16 Abs1 Z1;
EStG 1988 §20 Abs1;
EStG 1988 §27 Abs2 idF 2010/I/111;
EStG 1988 §27 Abs3 idF 2010/I/111;
EStG 1988 §27 idF 2010/I/111;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §6 Z2 litc idF 2012/I/112;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der Dr. G U in J, vertreten durch die Dr. Schabernig WTH GmbH, Steuerberater in 8750 Judenburg, Grünhüblgasse 23, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25. April 2016, Zl. RV/2101137/2015, betreffend Einkommensteuer 2013, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Revisionswerberin durch die Konvertierung eines betrieblich veranlassten Fremdwährungskredits im Jahre 2013 Verluste erlitten hatte. Der Kursverlust sei gemäß § 124b Z 192 EStG 1988 iVm § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 nur zur Hälfte ausgleichsfähig, sodass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um den Betrag von 41.739,28 EUR zu erhöhen seien.

2 Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013.

3 Gegen diesen Bescheid erhob die Revisionswerberin Beschwerde und beantragte nach abweisender Beschwerdevorentscheidung die Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

4 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde als unbegründet ab. Gemäß § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, seien Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Verluste aus der Veräußerung, Einlösung oder sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar sei, vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten sowie Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang dürfe nur zur Hälfte ausgeglichen werden. § 27 Abs. 3 EStG 1988 idF BudBG 2012, BGBl. I Nr. 112/2011, erfasse realisierte Wertsteigerungen aus der Veräußerung, Einlösung oder sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd Abs. 2 zu qualifizieren seien. Der Gesetzgeber definiere in § 27 Abs. 3 EStG 1988 die Wirtschaftsgüter als Kapitalvermögen, deren Erträge Einkünfte aus Kapitalvermögen seien. Entscheidend sei nicht, ob aus einem Wirtschaftsgut beim konkreten Steuerpflichtigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen erzielt würden, sondern lediglich, ob das Wirtschaftsgut aufgrund seiner Ausgestaltung darauf ausgerichtet sei, solche Einkünfte zu erwirtschaften. Dass der Wirtschaftsgüterbegriff nicht nur positive Wirtschaftsgüter, sondern auch Verbindlichkeiten umfasse, sei aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ableitbar.

5 Die in der Beschwerde (unter Hinweis auf Marschner in SWK 26/2013, 1136) vertretene Auslegung des § 27 Abs. 3 EStG 1988, wonach der konkrete Steuerpflichtige Erträge aus der Kapitalanlage erzielen müsse, was bei einem Kreditnehmer jedenfalls auszuschließen sei, sei mit dem Gesetzestext, der an "Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind", anknüpfe, nicht vereinbar.

6 Das Bundesfinanzgericht erklärte die ordentliche Revision für zulässig, da Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehle, ob der aus der Konvertierung einer Fremdwährungsverbindlichkeit entstandene Verlust der Bestimmung des § 27 Abs. 3 EStG 1988 dahingehend unterliege, dass er gemäß § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 nur zur Hälfte mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig sei.

7 Gegen dieses Erkenntnis erhob die Revisionswerberin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der deren Behandlung ablehnte und sie über nachträglichen Antrag dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG abtrat.

8 Mit der nunmehr erhobenen Revision wendet sich die Revisionswerberin dagegen, dass das Bundesfinanzgericht die Realisierung eines Kursverlustes aus der Konvertierung eines betrieblichen Fremdwährungsdarlehens dem § 27 Abs. 3 EStG 1988 subsumiert und den entstandenen Verlust somit nur zur Hälfte innerbetrieblich verrechnet hat.

9 Die Revisionswerberin bringt vor, eine Fremdwährungsverbindlichkeit sei kein Wirtschaftsgut, dessen Erträge als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 zu qualifizieren seien. Maßgebliches Steuersubjekt für die steuerliche Einordnung des Kursverlustes aus der Konvertierung des Fremdwährungsdarlehens sei der konkrete Steuerpflichtige, im gegenständlichen Fall die Revisionswerberin als Kreditnehmerin. Diese könne aus dem Wirtschaftsgut "Fremdwährungsverbindlichkeit" nicht einmal abstrakt Zinsen oder andere Erträge iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 erzielen. Aus dem Wortlaut des § 27 Abs. 2 und 3 EStG 1988 lasse sich nicht entnehmen, dass hinsichtlich der "Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind," auf ein anderes Steuersubjekt - nämlich den Kreditgeber - als Empfänger dieser Erträge abzustellen sei. Selbst eine solche steuersubjektübergreifende Betrachtung gehe aber im gegenständlichen Fall ins Leere, da die Kreditgeberin eine Aktiengesellschaft sei und bei Einkünften aus Kapitalvermögen einer Körperschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht der besondere Steuersatz des § 27a EStG 1988 anzuwenden sei.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 in der Fassung BGBl. 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 Erträgnisse 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 Behaltedauer 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. z.B. den auch nach der Neuordnung der Kapitalbesteuerung unverändert gebliebenen § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

20 Gegen eine Steuerpflicht nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 bei demjenigen, dem Kapital überlassen wird, spricht weiters, dass es damit auch zu einer mit dem eingangs angeführten Sinn und Zweck der Neuordnung der Kapitalbesteuerung nicht vereinbaren Steuerpflicht von Schuldnachlässen gegenüber privaten Schuldnern käme (vgl. Stangl/Widhalm, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen, in Lechner/Mayr/Tumpel, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 111 (114 f)).

21 Nach dem Wortlaut und dem Telos des § 27 Abs. 3 EStG 1988 sind nur "Finanzvermögen" und nicht auch "Finanzschulden" von dieser Bestimmung erfasst. Der Schuldner erzielt keine Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 aus der Verbindlichkeit. Aus diesen Erwägungen erscheint es weder gerechtfertigt noch vom Wortlaut des § 27 Abs. 3 EStG 1988 gedeckt, hinsichtlich der Steuerpflicht einer Fremdwährungsverbindlichkeit auf die aus Sicht des Gläubigers vorliegende Fremdwährungsforderung abzustellen (vgl. in diesem Sinne auch Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, § 27 Tz 149; Marschner, SWK 2016, 769 ff; Peyerl, SWK 2014, 881ff, sowie Mechtler, ÖStZ 19/2015, 564f.).

22 Da es sich bei der revisionsgegenständlichen Fremdwährungsverbindlichkeit um kein Wirtschaftsgut handelt, dessen Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 begründen und ihre Konvertierung daher nicht den Tatbestand des § 27 Abs. 3 EStG 1988 erfüllt, unterliegt die Verrechnung des dadurch entstandenen Kursverlustes nicht den Beschränkungen des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 in der gegenständlich anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012.

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

24 Der Ausspruch über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 18. Dezember 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RO2016150026.J00

Im RIS seit

17.01.2018

Zuletzt aktualisiert am

13.03.2018

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at