



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0813-L/06,
miterledigt RV/0812-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw GmbH, inXY, vertreten durch Unterberger & Partner Steuerberatungs GmbH, 5020 Salzburg, Berchtesgadnerstraße 3, vom 7. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. Mai 2006 betreffend **Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003** entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

| Jahr | Bemessungsgrundlage | | Abgabe | |
|--|---|-------------|---|---------------------------|
| | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2002 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstige Leistungen (10 %) | 12.400,92 € | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuern | 1.629,02 € -6.855,76 € |
| festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift) | | | | -5.226,74 € |
| 2003 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstige Leistungen (10 %) | 12.400,92 € | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuern | 1.318,30 € -5.759,75 € |
| festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift) | | | | -4.441,45 € |

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|---------------------|-----------|-------------|--------------------|------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2002 | Einkommen | 0,00 € | Körperschaftsteuer | 1.750,00 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2003 | Einkommen | 11.917,13 € | Körperschaftsteuer | 2.301,82 € |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Die berufungswerbende Gesellschaft betrieb in den berufungsanhängigen Jahren ein Handelsgewerbe.

2. Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die berufungswerbende Gesellschaft von einer in Deutschland ansässigen Leasinggesellschaft ein Fahrzeug geleast habe. Auf Grund des Tatbestands des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 würden die Ausgaben für die Auslandsmiete (2002: 2.797,09 €, 2003: 8.939,96 €) der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegen. Die daraus resultierenden Umsatzsteuer-Nachzahlungen für die Jahre 2002 und 2003 würden eine zusätzliche Betriebsausgabe (2002: 559,42 €, 2003: 1.787,99 €) darstellen.

Hinsichtlich Gewinnermittlung hielt der Prüfer u.a. fest, dass die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Verbindlichkeitstausch darstelle. Die ursprüngliche Fremdwährungsschuld in japanischen Yen (JPY) werde unter Eingehung einer anderen Fremdwährungsschuld in Schweizer Franken (SFR) getilgt. Der dabei am 22. August 2003 entstandene Kursgewinn in Höhe von 89.903,48 € stelle daher eine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und unterwarf mit Umsatzsteuerbescheiden 2002 und 2003, jeweils vom 19. Mai 2006, die oben angeführten Netto-Leasingraten als Eigenverbrauch der Umsatzbesteuerung. Des Weiteren wurden mit Körperschaftsteuerbescheiden 2002 und 2003, ebenfalls vom 19. Mai 2006, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne der Prüferfeststellungen geändert.

3. Die gegen die Sachbescheide erhobene Berufung vom 7. Juni 2006 wurde damit begründet, dass der Norminhalt des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 nicht den Vorgaben der Sechsten MwSt - Richtlinie entspreche und somit nicht gemeinschaftsrechtskonform sei.
4. Die Berufung wurde sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.
5. Nach Aufforderung der Referentin legte die berufungswerbende Gesellschaft die entsprechenden Unterlagen betreffend den strittigen Fremdwährungskredit vor:

Mit Kreditvertrag vom 27. Juli 2000 bzw vom 25. Oktober 2000 räumte die ABank der berufungswerbenden Gesellschaft unter der Kontonummer xxxxx einen mit 1. August 2010 endfälligen Fremdwährungseinmalbarkredit in japanischen Yen im Gegenwert von 5 Mio ATS (d.s. 363.364,17 €) ein.

Nach der „Multicurrency-Klausel/Kreditausnützung“ können Kreditausnützungen „sowohl in ATS/EUR als auch in fremder Währung erfolgen. Die Flüssigmachung erfolgt in Form der Abrechnung in Schilling/Euro und Gutschrift auf ein ATS/EUR-Konto bzw Gutschrift der Fremdwährung auf ein Fremdwährungskonto im Inland bzw durch Auslandsüberweisung Zu jedem Zinstermin haben Sie die Möglichkeit, den noch aushaftenden Kreditbetrag in eine andere, frei konvertierbare Fremdwährung umzusteuern. Die diesbezüglichen Verhandlungen sind drei Arbeitstage vor einem Zinstermin zu führen Mit Krediten in einer anderen als der Landeswährung des Kreditnehmers ist die Möglichkeit verbunden, dass sich das Wechselkursverhältnis der Kreditwährung der Landeswährung zum Vorteil, aber auch zum Nachteil des Kreditnehmers verändern kann Festgehalten wird, dass Wechselkursschwankungen die Kreditkosten beeinflussen können. Die Rückführung von Fremdwährungskrediten erfolgt grundsätzlich in der vereinbarten Fremdwährung.“

Zum 25. August 2003 konvertierte die berufungswerbende Gesellschaft die aushaftende Kreditverbindlichkeit von JPY in Schweizer Franken (423.043,89 SFR). In den Bilanzen zum 31. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2003 wurde die Kreditverbindlichkeit unverändert mit den seinerzeitigen Anschaffungskosten (5.000.000,-- S bzw 363.364,17 €) in der Bilanz ausgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Umsatzsteuer 2002 und 2003

1. § 3a Abs 12 UStG 1994 lautet:

„In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.“

Auf Grund dieses Tatbestandes gelten Leasingumsätze als in jenem Mitgliedstaat ausgeführt, in dem der Leasinggeber sein Unternehmen betreibt, auch wenn das Fahrzeug überwiegend in Österreich genutzt wird.

§ 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 erfasst den Tatbestand des **Eigenverbrauchs**. Demnach unterliegt der Umsatzsteuer auch der Eigenverbrauch im Inland. Mit **BGBI. Nr. 21/1995** wurde diese Bestimmung mit Wirksamkeit vom 6. Jänner 1995 um die **lit. d** ergänzt. Demnach liegt Eigenverbrauch (auch) dann vor, *„soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs 2 Z 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.“*

Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (26 BlgNR XIX. GP) zufolge, sollte mit der Regelung der lit. d erreicht werden, dass österreichische Unternehmer, die im Ausland die in der Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 UStG 1994 angeführten Vorleistungen (unter anderem die Anmietung von Pkw) in Anspruch nehmen und im Ausland die darauf entfallende ausländische Vorsteuer abziehen können, mit österreichischer Umsatzsteuer belastet werden. Damit sollte eine Gleichstellung mit jenen Unternehmern erfolgen, die derartige Leistungen im Inland beziehen und für die sich ein Vorsteuerausschluss aus § 12 Abs 2 Z 2 UStG 1994 ergibt.

Diese Regelung erfuhr mit BGBI. I Nr. 10/2003 (mit Wirksamkeit ab 29. März 2003) eine Befristung durch folgenden, ergänzenden Satz: *„Lit. d ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2006 ausgeführt werden.“*

Nach Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG kann jeder Mitgliedstaat, vorbehaltlich der im Artikel 29 vorgesehenen Konsultationen, *„aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen. Die Mitgliedstaaten können zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen – anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen – die Gegenstände, welche der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder im Inland erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim Erwerb entsprechender Gegenstände zu entrichten wäre.“*

Im **Erkenntnis vom 2. September 2009, 2008/15/0109**, vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass die strittige Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 idF BGBl. Nr. 21/1995 schon vor dem Inkrafttreten des BG BGBl. I Nr. 10/2003 in Kraft getreten und damit für den Zeitraum vom 6. Jänner 1995 bis 28. März 2003 Teil der österreichischen Rechtsordnung gewesen sei, auch wenn die Regelung wegen des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechts nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen angewendet habe werden dürfen. Mit BGBl. I Nr. 10/2003 habe diese Regelung nichts anderes als lediglich eine erstmalige Befristung erfahren. Da aber Art 17 Abs 7 der Sechsten MwSt-Richtlinie als Voraussetzung, der die Mitgliedstaaten genügen müssen, um sich auf die Ausnahmeregelung berufen zu können, die dem Erlass der Regelung **vorangehenden** Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses enthalte, sei bereits aus diesem Grund ausgeschlossen, dass die Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 durch Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie gedeckt sei (unter Verweis auf EuGH 14.09.2006, Rs C-228/05, *Stradasfalti Srl*). Außerdem sei die Deckung der strittigen Regelung durch Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie auch deshalb ausgeschlossen, weil der Gesetzgeber die konkreten konjunkturellen Gründe nicht benennt.

2. Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen erweist sich somit das Berufungsbegehren als gerechtfertigt. Da eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 durch die Sechste MwSt-Richtlinie nicht gedeckt ist und es den Mitgliedstaaten untersagt ist, nicht durch die Richtlinie gedeckte Steuertatbestände zu normieren, kann die genannte Bestimmung keinesfalls zum Nachteil des Abgabepflichtigen angewendet werden. Eine Besteuerung der Leasingraten im Zusammenhang mit dem in Deutschland geleasteten Kraftfahrzeug hat daher auf Grund des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes zu unterbleiben.

Dem Berufungsbegehren war somit stattzugeben.

II. Körperschaftsteuer 2002 und 2003

1. Rückgängigmachen der Passivierung der Umsatzsteuer

Auf Grund obiger Ausführungen ist die in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden enthaltene gewinnmindernde Passivierung der Umsatzsteuernachzahlungen in Höhe von 559,42 € (2002) sowie 1.787,99 € (2003) gewinnerhöhend rückgängig zu machen.

2. Konvertierung des Fremdwährungskredites

2.1. Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Konvertierung einer Kreditverbindlichkeit von einer Fremdwährung in eine andere zur Folge habe, dass die ursprüngliche

Fremdwährungsschuld unter Eingehung einer entsprechenden anderen Fremdwährungsschuld getilgt werde und damit ein Verbindlichkeitstausch nach § 6 Z 14 lit a EStG 1988 vorliege. Der Gewinn aus dem im Konvertierungszeitpunkt gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt gesunkenen Kurs der Fremdwährung werde daher zum Konvertierungszeitpunkt realisiert.

Dem widersprach der **Verwaltungsgerichtshof** in seinen Erkenntnissen vom **27.08.2008, 2008/15/0127 und 15.01.2008, 2006/15/0116**, mit folgender Begründung:

„Der Tausch gehört wie der Verkauf zu den Umsatzgeschäften und führt zur Gewinnrealisierung (vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 114; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 60 zu § 6 EStG). Dies gilt für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und auch für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (vgl. Doralt, EStG11, § 4 Tz 208). Bei gleichzeitiger Erbringung von Leistung und Gegenleistung aus einem Tausch tritt die Gewinnverwirklichung bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und bei jener durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im gleichen Zeitpunkt ein.

..... Der einkommensteuerliche Begriff des Wirtschaftsgutes hat im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich den gleichen Inhalt wie im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die Beurteilung, unter welchen Voraussetzungen die Änderung der Modalitäten einer Verbindlichkeit zu einem "anderen Wirtschaftsgut" führt, hat daher in Bezug auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich in gleicher Weise zu erfolgen wie für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Solcherart hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt, indem sie im angefochtenen Bescheid - in Bezug auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich - in der Konvertierung der Verbindlichkeit von einer wechsellabilen in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschalteten Währung den Erwerb eines "anderen Wirtschaftsgutes" erblickt und als Folge dessen einen Tausch von Wirtschaftsgütern angenommen hat. Die Vereinbarung, dass eine bestehende Kreditverbindlichkeit statt in der einen Fremdwährung in einer anderen Fremdwährung berechnet wird, ändert nichts am Wirtschaftsgut "Fremdwährungsverbindlichkeit".

In der Tat tritt auch bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Gewinnrealisierung erst (anteilig) mit der (anteiligen) Tilgung der Fremdwährungsverbindlichkeit oder, sollte eine solche vereinbart werden, bereits mit der Konvertierung der Verbindlichkeit in Euro ein."

2.2. Im gegenständlichen Berufungsfall erfolgte weder eine (anteilige) Tilgung des aushaftenden Betrages noch eine Konvertierung der Verbindlichkeit in Euro, weshalb von einer Realisierung des Kursgewinnes im Jahr 2003 im Sinne der eben angeführten Rechtsprechung nicht auszugehen war. Die Einkünfte waren daher um den nicht realisierten Kursgewinn im Betrag von 89.903,48 € zu vermindern.

3. Insgesamt erfahren die in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden vom 19. Mai 2006 festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb folgende Änderungen:

| | 2002 | 2003 |
|---|--------------------|--------------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | -6.217,68 € | 105.690,88 € |
| Umsatzsteuer | + 559,42 € | + 1.787,99 € |
| nicht realisierter Kursgewinn | | -89.903,48 € |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsentscheidung | -5.658,26 € | 17.575,39 € |

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 5. Juli 2010