



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, öst.Adr.Bw, bei Berufungserhebung vertreten durch WTgesellschaft1., nunmehr vertreten durch WTgesellschaft2, Adresse WTgesellschaft2, vom 20. September 2004 gegen die Einkommensteuerbescheide 1999, 2000 und 2001 des Finanzamtes X vom 19. August 2004 entschieden, sowie über den Vorlageantrag vom 4. Mai 2005, soweit er die Einkommensteuer 1999 betrifft, beschlossen:

- I.) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 1999 vom 19. August 2004 wird abgeändert. Die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 1999 sowie die Bemessungsgrundlagen dafür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Fälligkeit des damit festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer für das Jahr 1999 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 19. August 2004 bleibt unverändert.

- II.) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird teilweise Folge gegeben. Der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 19. August 2004 wird abgeändert. Die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2001 sowie die Bemessungsgrundlagen dafür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- III.) Der Vorlageantrag vom 4. Mai 2005 wird, soweit er die Einkommensteuer 1999 betrifft, als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Vorbemerkung: Im Rahmen dieser Berufungsentscheidung wird gemäß § 282 BAO vom Referenten nur hinsichtlich der Streitjahre 1999 bis 2001, für die kein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt worden ist, entschieden. Ein Verlangen des Referenten iSd § 282 Abs 1 Z 2 BAO mit der Konsequenz der Verbindung mit der Entscheidung über die ha. unter GZ. RV/0428-W/06 protokollierte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002, wofür der gesamte Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung beantragt ist, erfolgt aus folgenden Gründen nicht: Die Hauptschwierigkeit im Streitjahr 2001 liegt in der amtswegigen, in engem Zusammenhang mit einem Streitpunkt stehenden Neutralisierung eines im Rahmen der Betriebsprüfung angesetzten und in den angefochtenen ESt-Bescheid 2001 eingegangenen, vermeintlichen Konvertierungsgewinnes betreffend japanische Yen – ein vorzugsweise schriftlich zu lösendes rechnerisches Problem. Von einer Einbeziehung in die mündliche Verhandlung zum Jahr 2002 sind keine weiteren Informationen zu erwarten (vgl Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juni 2010: keine weiteren Unterlagen greifbar). Von einer Verbindung der Verfahren gemäß § 282 Abs 1 letzter Unterabsatz BAO wäre keine Vereinfachung und Beschleunigung zu erwarten – eher das Gegenteil.

Der Berufungswerber (Bw) ist Arzt. Er bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und er erklärte für die Streitjahre Einkünfte aus selbständiger Arbeit, bei deren Ermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung (§ 126 Abs 2 BAO) folgende Positionen, die die Streitpunkte betreffen, angesetzt wurden:

↓ Position \ Jahr →	1999 (öS)	2000 (öS)	2001 (öS)
Fremdwährungskursgewinne	392,97	77.614,22	126.302,99
Fremdwährungskursverluste	440.664,13	19.231,23	7.107,76
Assistenzhonorare (2002: „bezogene Leistungen“)	109.800,00	3.000,00	246.500,00

Beim Bw wurde eine Prüfung der Aufzeichnungen über die Jahre 1999 bis 2001 durchgeführt und darüber ein mit 17. August 2004 datierter Prüfbericht (ESt-Akt, Dauerbelege) erstellt.

Tz 17 des Berichtes behandelt den Streitpunkt Kursdifferenzen (Kursgewinne und Kursverluste) iZm Fremdwährungsdarlehen (Japanische Yen, Schweizer Franken)

Seitens des Bw waren die Kursdifferenzen nach folgender Methode ermittelt worden: Jeweils zum Ende eines Jahres war die Veränderung des Kurswertes zum Ende des Vorjahres ermittelt worden und diese steuerlich als Einnahme oder Ausgabe angesetzt worden (vgl auch Pkt 4 der Berufungsergänzung vom 15. November 2004).

Hingegen vertraten Prüferin/Finanzamt die Ansicht, dass Kursgewinne bzw Kursverluste iZm Fremdwährungsdarlehen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 im Zeitpunkt und im Ausmaß der Tilgung zu berücksichtigen seien. Es wurden im Rahmen der Prüfung auch bei der Abdeckung der Fremdwährungsverbindlichkeiten im Jahr 2001 gegenüber Kreditinstitut1 (JPY) bzw der Kreditinstitut2 (CHF) durch die Kreditinstitut3 (vollerNameKreditinstitut3) Kursänderungen gewinnwirksam (JPY) bzw verlustwirksam (CHF) angesetzt.

Die Berechnungen der Kursdifferenzen seitens des Bw jeweils zum 31. Dezember eines Jahres wurden von der Betriebsprüferin berichtet und die Kursdifferenzen zu den tatsächlichen Tilgungszeitpunkten (einschließlich Realisierung von Kursdifferenzen bei der Umschuldung auf die Kreditinstitut3) berechnet mit folgenden Auswirkungen:

↓ Position \ Jahr →	1999 (öS)	2000 (öS)	2001 (öS)
FW-Kursgewinne laut Bw	392,97	77.614,22	126.302,99
<i>hingegen laut Finanzamt/BP*)</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>355.691,46</i>
<i>diesbzgl. Eink. änd. lt. BP</i>	<i>-392,97</i>	<i>-77.614,22</i>	<i>+229.388,47</i>
FW-Kursverluste laut Bw	440.664,13	19.231,23	7.107,76
<i>hingegen laut Finanzamt/BP</i>	<i>181,44</i>	<i>28.946,77</i>	<i>25.940,73</i>
<i>davon:</i>			
<i>lt. FA/Betriebsprüferin betr. JPY</i>	<i>36,58</i>	<i>25.470,77</i>	
<i>lt. FA/Betriebsprüferin betr. CHF</i>	<i>144,86</i>	<i>3.476,00</i>	<i>25.940,73</i>

*) Anmerkung: der laut Beilage zur Ergänzung vom 29. Juni 2004 zur Niederschrift vom 22. April 2004 für das Jahr 2001 verbleibende Kursgewinn (aus JPY) resultiert aus dem Saldo von Kursgewinn durch Umschuldung auf die Kreditinstitut3 im Oktober 2001 (+367.140,52) und Kursverlusten anlässlich von Teiltilgungen zwischen Jänner und Juli 2001 (-11.449,06).

Tz 18 des Prüfungsberichtes behandelt den Streitpunkt 'Assistenzhonorare an die Ehegattin des Bw'. Es wurde ausgeführt, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anerkannt würden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

In den Jahren 1999 und 2001 habe die Gattin des Bw verschiedene wissenschaftliche Tätigkeiten auf Honorarbasis für den Bw durchgeführt; nach Abschluss der jeweiligen Arbeit sei von der Gattin eine Honorarnote gelegt worden.

Die Kosten für diese Assistenzhonorare seien für das Jahr 1999 per 31. Dezember und für das Jahr 2001 per 1. Dezember nachträglich von dem – bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 fiktiven – Konto „Privatentnahmen“ auf das entsprechende Aufwandskonto

umgebucht worden. Da das Leistungsentgelt nicht laufend als Kassaausgang bzw unbare Überweisung erfasst worden sei, sondern erst als Nachbuchung berücksichtigt worden sei, fehle es an der erforderlichen Publizität. Die folgenden Aufwendungen für Assistenzhonorare an die Gattin könnten daher steuerlich nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden:

1999: Die Honorare lt. Honorarnote vom 10. September 1999 iHv 37.800 öS und vom 6. November 1999 iHv 37.800 öS seien nach Angaben des Bw wahrscheinlich bar ausgezahlt worden, wobei diese Beträge in den monatlichen Kassaausgangsbuchungen jedoch keine Deckung fänden. (Summe: 75.600 öS)

2001: Die folgenden Honoraraufwendungen bezögen sich auf unbare Überweisungen von einem auf den Bw lautenden Konto bei der kreditinstitut1 auf ein Konto bei der kreditinstitut3, das auf den Bw und seine Gattin laute; beide Bankkonten enthielten sowohl betriebliche als auch private Umsätze des Bw. Das Konto bei der kreditinstitut3 habe sich im Jahr 2001 laufend im Soll befunden, sodass die folgenden Überweisungen lediglich als teilweiser Kontenausgleich angesehen werden könnten:

- Honorarnote vom 15. Jänner 2001 iHv 50.000, Überweisung mit Wert 16. März 2001;
 - Honorarnote vom 19. Februar 2001 iHv 20.000, Überweisung mit Wert 5. April 2001;
 - Honorarnote vom 10. April 2001 iHv 30.000, Überweisung mit Wert 21. Mai 2001;
 - Honorarnote vom 8. September 2001 iHv 70.000, Überweisung mit Wert 21. Oktober 2001.
- (Summe 170.000 öS).

Konsequenzen laut Prüfungsbericht:

↓ Position \ Jahr →	1999 (öS)	2000 (öS)	2001 (öS)
Assistenzhonorare	109.800,00	3.000,00	246.500,00
davon laut BP zu kürzen	75.600,00	0,00 *)	170.000,00

*) Anm: Das Assistenzhonorar im Jahr 2000 wurde nicht an die Gattin des Bw gezahlt.

Das Finanzamt erließ in wiederaufgenommenen Verfahren Einkommensteuerbescheide, die mit 19. August 2004 datiert waren, für die Jahre 1999, 2000 und 2001, in welchen die in Tz 19 des BP-Berichtes unter Zusammenfassung aller Prüfungsfeststellungen, dh inkl Tz 17 und 18, ermittelten Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt wurden.

Mit Schreiben vom 20. September 2004 (ESt-Akt Bl 60f/2001; auch als Telefax übermittelt: aaO Bl 56f/2001) wurde Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999, 2000, 2001 erhoben, in der eine demnächst ergehende genaue Begründung über die angefochtenen Teile des Spruches angekündigt wurde.

Das Finanzamt erließ zu dieser Berufung wegen der nachzureichenden Begründung einen mit 15. Oktober 2004 datierten Bescheid (Mängelbehebungsauftrag) mit einer Frist bis 15. November 2004, andernfalls die Berufung als zurückgenommen gelte (ESt-Akt BI 59/2001).

Mit Schreiben vom 15. November 2004 (ESt-Akt BI 67ff/2001; auch als Telefax übermittelt: ESt-Akt BI 63ff/2001) wurde die Berufung vom 20. September 2004 ergänzt. Nichtanerkannt würden folgende Prüfungsfeststellungen:

- Steuerliche Behandlung der Kursgewinne und –verluste; gemäß Tz 17 des Prüfungsberichtes würden diese zu den tatsächlichen Tilgungszeitpunkten berechnet.
Der Bw habe hingegen seit Aufnahme der Fremdwährungskredite jeweils zum Ende eines Wirtschaftsjahres die Veränderung der Kurse zum Ende des Vorjahres ermittelt und diese als Einnahme oder Ausgabe steuerlich berücksichtigt. Diesem Vorgehen seien zwei Überlegungen zugrunde gelegt worden:
 - a) gemäß einem Erkenntnis vom 14. Dezember 1988, 87/13/0030, 1989, 209 seien Wertsicherungsbeträge dann gewinnwirksam, wann sie nach einer Vereinbarung dem Kapital zuzuschreiben seien – ohne Rücksicht auf deren Bezahlung;
 - b) der Rechtsgrundsatz, der bestimme, dass ein Gewinnermittler nach § 4 Abs 3 EStG 1988 steuerlich nicht schlechter gestellt werden dürfe als ein Gewinnermittler nach den Bestimmungen des § 4 Abs 1 EStG 1988.

Zu a) In diesem Fall werde eine Vorausverfügung getroffen, die einem Darlehensgeber die Wertsicherungsbeträge zufließen lasse in dem Zeitpunkt, in dem die Geldbeträge der im voraus bestimmten Verwendung, nämlich der Verstärkung des Kapitals zugeführt würden. Das Erkenntnis betreffe u.a. § 19 EStG, also das Zufließen von Einnahmen und/oder Ausgaben. Es spreche über das Zufließen von Einnahmen ab (hier bei Einkünften aus Kapitalvermögen); der entsprechende Rechtsgrundsatz sei selbstverständlich auch auf Ausgaben/Werbungskosten anzuwenden.

Zu b) Die Vorgangsweise, die Wertveränderung der betrieblich veranlassten Kredite zu Beginn und am Ende jedes Wirtschaftsjahres festzustellen und die Wertänderungen als Betriebseinnahmen bzw –ausgaben steuerlich zu berücksichtigen, werde seit Kreditaufnahme gepflogen und führe dazu, dass in 2003 anlässlich der Konvertierung der Fremdwährungskredite in Euro ein entsprechender „Gewinn“, also eine Betriebseinnahme angesetzt werden müsse. Klar sei, dass auf die Laufzeit berechnet, die Summe der in den einzelnen Überschussrechnungen angesetzten Ausgaben und Einnahmen der Summe der abgegrenzten Kursgewinne bzw –verluste bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG entsprechen müsse. Die steuerliche Konsequenz sei sohin in beiden Fällen dieselbe und die Vorgangsweise des Bw zulässig.

Anlässlich der Schlussbesprechung habe Herr Stb1 von der steuerlichen Vertretung des Bw anhand eines Beispiels die steuerliche Konsequenz erklärt, und es sei seiner Rechtsauffassung gefolgt worden. Da der Rechtsansicht der Steuerberatungskanzlei gefolgt worden sei, scheine dieser erste Punkt der Schlussbesprechung auch nicht in der Niederschrift auf. In der Folge sei eine andere Rechtsauffassung der Behörde in den Prüfungsbericht eingearbeitet worden, ohne dem Bw Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Damit sei das Parteiengehör verletzt worden.

- **Nichtanerkennung der Assistenzhonorare der Ehegattin als Betriebsausgabe:**
Die Finanzbehörde habe zwar die Honorarnoten der Ehegattin des Bw grundsätzlich als betrieblich veranlasst angesehen, die Abzugsfähigkeit jedoch in den Fällen der Barauszahlung und der Auszahlung auf das gemeinsame Bankkonto versagt.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG seien Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Hinsichtlich der Honorare der Ehegattin bestehe wohl kein Zweifel, dass diese Betriebsausgaben darstellten. Während des Prüfungsverfahrens sei mehrmals dargestellt worden, dass der Bw als habilitiertes Mitglied der Medizinischen Fakultät der Universität A der Wissenschaft verpflichtet sei und nach seinen wissenschaftlichen Leistungen evaluiert werde. Als Primarius im Landeskrankenhaus in C, als Leiter des Kompetenzzentrums auf dem Gebiet der D-Krankheit und mit dem Qualitätsmanagement der Klinik betraut, sei der Bw nicht mehr in der Lage, alle erforderlichen Tätigkeiten selbst zu erbringen. Seine Ehegattin sei Ärztin und aufgrund ihrer Qualifikation bestens geeignet, zu den o.a. Tätigkeiten des Bw ergänzende Leistungen zu erbringen.

Die Behauptung der Finanzbehörde, die Ausgaben in 1999 hinsichtlich der Assistenzhonorare fänden in den Kassaausgangsbuchungen keine Deckung, gingen ins Leere, weil ein Formalfehler nicht zu einer Nichtanerkennung einer betrieblich veranlassten Ausgabe führen könne. Die ertragsteuerliche Auswirkung sei hier durch das Vorliegen eines Werkvertrages zwischen dem Bw und seiner Ehegattin gegeben. Die Rechtsbeziehung enthalte keine unangemessenen Elemente insbesondere iZm der Honorarhöhe. Dem Argument, es fehle an der erforderlichen Publizität, könne man nichts abgewinnen, denn nach herrschender Lehre dürfe dieses Element nicht überbewertet werden. Die Beweisführung, dass die notwendigen Parameter für die steuerliche Anerkennung der Honorarnoten der Ehegattin an den Bw alle vorhanden seien, sei lückenlos erbracht worden. Selbstverständlich habe die Ehegattin alle geltend gemachten Honorare steuerlich erfasst und erklärt.

Auch die Nichtanerkennung der Zahlungen auf das gemeinsame Girokonto sei nicht rechtens, weil den Aufwendungen Einnahmen entgegenstünden, die einen Geldfluss zweifelsfrei rechtfertigten. Leider seien die der Finanzbehörde dargestellten und nachgewiesenen rechtlichen Verhältnisse nicht gewürdigt worden.

Abschließend wurde folgender Antrag gestellt: *Aufhebung der bekämpften Einkommensteuerbescheide und Neuveranlagung gemäß der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Betriebsprüfung vom 22. April 2004, TZ 1 -3.* (Anm: unstrittige TZen der Schlussbesprechungsniederschrift. Im Vorhalt des UFS vom 30. Juni 2009, UFS-Akt BI 65ff, wurde die Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages durch das Schreiben vom 15. November 2004 im Detail dargestellt).

Das Finanzamt erließ abweisende Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1999 (laut Zweitschrift vom 7.4.2005: ESt-Akt BI 29/1999; die Zustellung der BVE hinsichtlich 1999 wird im Vorlageantrag bestritten), 2000 (vom 7.4.2005, ESt-Akt BI 28/2000) und 2001 (vom 6.4.2005, BI 71/2001) mit einer zusätzlichen Begründung (ESt-Akt BI 72ff/2001; diese bezog sich auch auf 1999).

Gegen diese Berufungsvorentscheidungen (vorsorglich auch hinsichtlich 1999) wurde mit Schreiben (Vorlageantrag) vom 4. Mai 2005 (Urschrift: ESt-Akt BI 78f/2001; an diesem Tag auch per Telefax übermittelt: BI 81f/2001) die Entscheidung über die Berufung vom 19. August 2004 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Der Referent im UFS richtete an beide Streitparteien einen (ersten) Vorhalt vom 30. Juni 2009. Zum ersten Streitpunkt (Kursdifferenzen) wurde darin unter Pkt. 2.1.1 hinsichtlich JPY dargestellt, dass nach Ansicht des Referenten der Ansatz eines Kursgewinnes aus der Umschuldung auf die vollerNameKreditinstitut3 im Jahr 2001 jedenfalls verfehlt sei:

„Der Berufungswerber (Bw) nahm das Darlehen bei der Kreditinstitut1 unter der Kontonummer 1 ursprünglich mit 1.692.000 öS auf; der Schuldschein datiert vom 22. August 1996. Dieser Darlehensbetrag wurde per 1. Oktober 1997 laut Schreiben der Kreditinstitut1 vom 8. Oktober 1997 zu einem Kurs von „JPY/ATS 11,06“ in Yen (JPY) konvertiert mit dem Ergebnis, dass aus 1.692.000 öS dann 15.298.372 Yen wurden und die Kontonummer neu 2 war. (BP-Arbeitsbogen BI 159ff)

Nach meinen Berechnungen entsprach dies einem Kurs von 9,0416 Yen = 1 öS oder anders ausgedrückt 100 Yen = 11,06 öS. Bei einer Umrechnung dieser Kurse in Euro mit 1 € = 13,7603 öS ergeben sich: 124,4151 Yen = 1 € oder anders ausgedrückt 100 Yen = 0,8038 €.

Dieses Darlehenskonto wies am 31. Dezember 1998 noch eine Verbindlichkeit des Bw iHv 14.550.050 Yen aus, am 31. Dezember 1999 iHv 13.733.264 Yen und am 31. Dezember 2000 iHv 12.937.387 Yen (BP-Arbeitsbogen BI 179, 193).

Von Jänner bis Juli 2001 erfolgten Teiltilgungen; im Oktober 2001 wurde dieses Darlehenskonto durch eine Überweisung des Bw iHv 12.278.947 Yen, die von der vollerNameKreditinstitut3 ausging, ausgeglichen. Daraufhin bestand auf dem Konto Nr. 3 des Bw bei der vollerNameKreditinstitut3 ein Sollsaldo iHv 12.278.947 Yen. (BP-Arbeitsbogen BI 213ff)

Durch diese Umschuldung wurde der Gläubiger der Yen-Verbindlichkeit ausgetauscht.

Diese Umschuldung im Oktober 2001 erfolgte in einem Monat, in dem der Referenzkurs der EZB durchschnittlich 109,86 Yen = 1 € war. Im Vergleich zu früher (insb 1997, s oben) zeigt sich hier eine Umstellung der Methode der Kursnotierung: Früher wurde der Gegenwert in Landeswährung (öS) für 100 Fremdwährungseinheiten als Kurs angegeben.

Nunmehr (und insb schon 2001) wird der Kurs von der EZB angegeben als Gegenwert in Fremdwährung für eine Einheit der Landeswährung (1 €).

Meiner Ansicht nach wurde dies bei der Ermittlung der Kursdifferenz aus der Yen-Verbindlichkeit im Rahmen der Betriebsprüfung vertauscht:

Ausgehend von einem Kurs von 110,55 (mE eigentlich 110,35) zur Bewertung des Kontos 3 (kreditinst.3) mit 12.278.974 Yen = 111.272,99 € per 3.10.2001 aus den Unterlagen des Bw (BP-Arbeitsbogen BI 215) wurde im Rahmen der Außenprüfung ein Kurs von 1 öS = 8,03 Yen ermittelt.

Unter Anwendung eines – laut Bankunterlagen auf 8,07 geänderten – Kurses wurden die 12.278.947 Yen im Rahmen der Außenprüfung auf 990.911 öS umgerechnet; gegenüber dem Kurs von Oktober 1997 (11,06) war der Kurs um 2,99 gesunken: $12.278.947 \times 2,99 : 100$ ergäbe 367.140,52 öS Kursgewinn laut Prüfungsbericht.

Mit anderen Worten: Zum Kurs von 11,06 waren 12.278.947 Yen zum Konvertierungszeitpunkt (Oktober 1997) 1.358.051,54 öS wert gewesen und der Wert dieser (restlichen) Yen-Verbindlichkeit wäre bis Oktober 2001 um 367.140,54 öS auf 990.911 öS gesunken.

Meiner Ansicht nach ist zur Umrechnung des Yen-Betrages im Oktober 2001 dieser nicht mit 8,07 (bzw 8,03) zu multiplizieren und durch 100 zu dividieren, was 990.911 öS ergibt, sondern der Yen-Betrag durch 8,07 (bzw 8,03) zu dividieren mit dem Ergebnis 1.521.554,77 öS. Oder direkter: der oben erwähnte Wert der Yen-Verbindlichkeit gegenüber der kreditinst.3 im Oktober 2001, nämlich 111.272,99 €, ist mit 13,7603 multiplizieren, sodass 1.531.149,72 öS herauskommen. Von Oktober 1997 bis Oktober 2001 ist nach dieser Berechnung ein Kursverlust von 173.098,18 öS ($1.531.149,72 - 1.358.051,54$) eingetreten. (Ob Umschuldungen von einer Bank zu einer anderen bei gleichbleibender, kurslabiler Fremdwährung ein Anlass zur Berücksichtigung von steuerlichen Einnahmen oder Ausgaben im Zeitpunkt der Umschuldung sind, ist jedoch umstritten – vgl Pkt.2.2)

Nach der früher (1997) üblichen Notierung bedeutete ein Kurs von 8,03 Yen = 1 öS:

$100 \text{ Yen} = 12,39 \text{ öS}$. => Der Yen ist daher im Oktober 2001 gegenüber der österreichischen Landeswährung stärker geworden als er im Oktober 1997 mit einem Kurs von 11,06 war. Aus der Umschuldung auf die kreditinst.3 im Oktober 2001 kann daher kein Kursgewinn resultieren.“

Zum Kursverlust aus Schweizer Franken im Jahr 2001 wurde im Vorhalt vom 30. Juni 2009 ausgeführt:

Ob die Abdeckung der (betrieblichen) Rest-Verbindlichkeit in Schweizer Franken bei der kreditinstitut2 im Oktober 2001 mit 30.136,78 € [richtig: sfr] oder umgerechnet 281.490,04 öS durch die kreditinst.3, welche laut Beilage zur Ergänzung vom 29. Juni 2004 zur Niederschrift vom 22. April 2004 einen rechnerischen Kursverlust iHv 21.821,21 öS bewirkte, eine Umschuldung in öS war oder die Verbindlichkeit bei der kreditinst.3 in Schweizer Franken weiterlief, ist noch nicht aktenkundig.

Zum zweiten Streitpunkt (Assistenzhonorare an die Ehegattin) wurde im Vorhalt vom 30. Juni 2009 ausgeführt:

„Die teilweise Anerkennung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsleistungen der Ehegattin des Bw in den Jahren 1999 und 2001 ist in Tz 18 des Prüfungsberichtes schlussendlich mit der mangelnden Auszahlung des nicht als Betriebsausgaben anerkannten Teiles begründet worden.

Die Nichtauszahlung eines Teiles der Honorare stellt meiner Ansicht nach zusätzlich auch die Fremdüblichkeit der gesamten Tätigkeit der Ehegattin für den Bw in den Streitjahren in Frage.

Auf die Nichtabzugsfähigkeit der in den Streitjahren als Betriebsausgaben geltend gemachten Honorarzahlungen an die Ehegattin könnte auch folgendes hindeuten:

Wenn sich die Mitarbeit der Ehegattin im Rahmen des § 90 Abs 2 ABGB hält, sind die ihr hierfür iSd § 98 ABGB geleisteten Abgeltungsbeträge als Zuwendungen an eine unterhaltsberechtigten Person iSd § 20 EStG 1988 familienhaft bedingt und bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht abzugsfähig (*Doralt*, EStG⁸, § 2 Tz 167/1; vgl auch *Wiesner et.al.*, Anm 75 zu § 4 EStG).

Bis 31.12.1999 bestimmte der zweite Satz von § 90 ABGB: *„Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist.“*

Diese Mitwirkungspflicht im selbständigen Erwerb ist laut *Schwimmann*, Praxiskommentar, Band 1, 1990, § 90 ABGB, Rz 12 im allgemeinen nur üblich bei Kleinbetrieben der Landwirtschaft, des Gewerbes oder der freien Berufe *„(Ärzte, Anwälte, Notare, Steuerberater, Architekten uä)“*.

§ 90 Abs 2 ABGB idF BGBl 125/1999 bestimmt seit 1.1.2000: *„Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist.“*

Diese Mitarbeit muss laut *Rummel*, ABGB, 1. Band, 2000, § 90 Rz 10 persönlich zumutbar und nach den Lebensverhältnissen üblich sein *„ – man denke an Kleinbetriebe der Landwirtschaft ..., Kleingewerbetreibende, Handwerker, aber auch an bestimmte ´freie´ Berufe (zB Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder oder Ärzte)“*

Der zeitliche Umfang der Tätigkeit der Ehegattin für den Bw war:

122 Stunden in 1999,

245 Stunden in 2001,

175 Stunden + 1 x Ordinationsvertretung in 2002.

§ 98 ABGB bestimmt: *„Wirkt ein Ehegatte im Erwerb des anderen mit, so hat er Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung. Die Höhe des Anspruchs richtet sich nach der Art und Dauer der Leistungen; die gesamten Lebensverhältnisse der Ehegatten, besonders auch die gewährten Unterhaltsleistungen, sind angemessen zu berücksichtigen.“*

§ 98 ABGB betrifft sowohl die verpflichtende Mitarbeit iSd § 90 ABGB, als auch eine darüber hinausgehende Mitarbeit; § 98 ABGB kann aber durch eine vertragliche Abgeltung iSd § 100 ABGB verdrängt werden (*Schwimmann*, aaO, § 98 Rz 1).

Die Verpflichtung gemäß § 90 ABGB wird aber meiner Ansicht nach durch eine vertragliche Abgeltung nicht verdrängt. Eine Vereinbarung iSd § 90 Abs 2 ABGB idF BGBl 125/1999, wonach die Ehegattin im selbständigen Erwerb des Bw nicht mitzuwirken habe, kann im ggstl Fall nicht getroffen worden sein, denn sie wirkte im Einvernehmen mit dem Bw in dessen selbständigen Erwerb mit.“

Der Referent im UFS richtete an beide Streitparteien einen (zweiten) Vorhalt vom 16. April 2010, worin dargestellt wurde, welche Entscheidung aufgrund der Aktenlage naheliege – soweit keine weiteren Sachverhaltselemente bekannt würden:

▪ „Streitpunkt Kursdifferenzen Fremdwährungskredite:

- Keine Änderungen hinsichtlich 1999 und 2000
- Storno des bei der BP irrtümlich angesetzten Yen-Kursgewinnes 2001 laut Pkt. 2.1.1 meines Schreibens vom 30. Juni 2009 iHv 367.140,52 öS.
Im Sinne von *Zorn* in SWK 2008/S310, Heft 7, S. 375ff, Pkt. 5.2: Keine ergebniswirksame Realisierung des rechnerischen Yen-Kursverlustes vom Oktober 2001 anlässlich Umschuldung auf die kreditinst.3 .
Beibehaltung des von der Betriebsprüferin angesetzten sfr-Kursverlustes anlässlich Umschuldung auf die kreditinst.3 (vgl Pkt. 2.1.2 meines Schreibens vom 30. Juni 2009), indem davon ausgegangen wird, dass es sich bei dieser Umschuldung vom Oktober 2001 auf die kreditinst.3 auch um eine Umschuldung von sfr in öS (Euro) handelte, sodass der Kursverlust iHv 21.821,21 öS auch im Sinne von *Zorn*, aaO ergebniswirksam realisiert wurde.
- [... betrifft 2002 ...]

▪ Streitpunkt Assistenzhonorare an die Ehegattin:

- Nach ständiger Rsp des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie
 - nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
 - ein eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
 - auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.
 Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen.
- Während der Berufungswerber im Jahr 2000 keine Honorare an seine Ehegattin absetzte, liegt den angefochtenen Bescheiden für die Jahre 1999 und 2001 zugrunde (Tz 18 im BP-Bericht), dass die Kosten für diese Assistenzhonorare per 31. Dezember 1999 bzw 1. Dezember 2001 nachträglich von einem, bei E/A-Rechnung fiktiven, Privatentnahmen-Konto auf das Aufwandskonto umgebucht worden seien, daher mangelnde Publizität. Zwei Honorarnoten aus 1999 iHv jeweils 37.800 öS, die laut Berufungswerber wahrscheinlich bar bezahlt worden seien, fänden keine Deckung in den monatlichen Kassaausgangsbuchungen. Honorarüberweisungen iHv 170.000 öS seien auf ein laufend im Soll befindliches Konto erfolgt, das auf den Berufungswerber und seine Gattin gemeinsam lautete, sodass es sich bei den Überweisungen nur um einen teilweisen Kontenausgleich gehandelt habe. Daher mangelnder Geldfluss iHv 75.600 öS im Jahr 1999 bzw 170.000 öS im Jahr 2001, was auch schließlich die betraglichen Auswirkungen im BP-Bericht waren, wogegen die Abzugsfähigkeit von 34.200 öS im Jahr 1999 und 76.500 öS im Jahr 2001 erstinstanzlich anerkannt wurde.
- Auch wenn Publizität und tatsächliche Zahlung der Honorare zu den o.a. Kriterien des VwGH gehören, so sind diese Kriterien des VwGH umfangreicher und insbesondere auch kumulativ: Die Zahlung eines Teiles der Honorare reicht daher nicht aus, um hinsichtlich der tatsächlich gezahlten Beträge alle Kriterien zu erfüllen. Vielmehr fehlte es im vorliegenden Fall an einer klaren Vereinbarung. Weiters wurden der Prüferin die im Vorhalt vom 2. März 2004 verlangten Arbeitsstunden-Aufzeichnungen sowie von der Ehegattin erarbeiteten Unterlagen nicht vorgelegt. Letztere wären weggeworfen worden, wenn sie nicht mehr aktuell waren. Die behauptete Vereinbarung kam nur teilweise und indirekt nach außen zum Ausdruck, nämlich durch diverse Banküberweisungen auf ein gemeinsames Konto von Berufungswerber und Ehegattin im Jahr 2001. Mangels einer klaren Vereinbarung, mangels Stundenaufzeichnungen und mangels überprüfbarer Arbeitsergebnisse ist der übliche Fremdvergleich betreffend Angemessenheit der Entlohnung nicht möglich. Die im vorliegenden Fall nicht fremdüblichen Zahlungsmodalitäten (1999: im betrieblichen Rechenwerk nicht nachvollziehbare Barzahlungen, 2001: Überweisung auf ein gemeinsames Konto von Auftraggeber und Auftragnehmer) bedeuten aber bereits die Fremdunüblichkeit der Auftragsdurchführung.
- Da die o.a. Kriterien des VwGH zu Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen und zur Durchführung solcher Vereinbarungen nicht erfüllt sind, wäre meiner Ansicht nach die gesamte Tätigkeit der Ehegattin für den Berufungswerber steuerlich nicht absetzbar: Einkünfteerhöhung um 34.200 öS für 1999 und um 76.500 öS für 2001.

Zusammenfassung der Auswirkungen für die Streitjahre 1999 bis 2001 gegenüber den angefochtenen Bescheiden:

1999: Einkünfteänderung +34.200 öS;

2000: keine;

2001: Einkünfteänderung per Saldo -290.640,52 öS (=76.500 - 367.140,52)

[... betrifft 2002 ...]"

Das Finanzamt antwortete am 31. Mai 2010 zustimmend.

Die steuerliche Vertretung des Bw antwortete mit Schreiben vom 7. Juni 2010, dass man den Bw erst seit 2005 vertrete. Die Kanzlei Stb1, die den Bw in den betreffenden Jahren vertreten

habe, gebe es nicht mehr. Das Ehepaar FamNameBw befinde sich 2007 im Ausland, wo der Bw nunmehr seine Arbeitsstelle habe.

Man könne daher keine weiteren Unterlagen mehr beschaffen, weil sich diese in einem Lagerraum in Österreich befänden, jedoch das Ehepaar FamNameBw in nächster Zeit nicht nach Österreich komme.

Sollte es entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung dazu kommen, dass die Assistenzhonorare der Ehegattin nicht anerkannt würden, so würde es zu einer doppelten Besteuerung dieser Honorare kommen, weil die Ehegattin diese selbstverständlich in ihrer Steuererklärung erklärt habe...[Anm: Inwieweit der vorgebrachten Doppelbesteuerung durch Maßnahmen des Finanzamtes hinsichtlich der Ehegattin abgeholfen werden kann, ist im vorliegenden Verfahren nicht entscheidbar.]

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Zulässigkeit des Vorlageantrages vom 4. Mai 2005 und der (Nicht)Erlassung einer Berufungsvorentscheidung hinsichtlich ESt 1999:

Im Vorhalt vom 30. Juni 2009 hatte der Referent nach der Auflistung der aktenskundigen Rückscheine (ESt-Akt BI 29/2000, BI 77/2001 und BI 76/2001; vgl auch anschließend) ausgeführt:

„Die behauptete Nichtzustellung der BVE zur ESt 1999 kann meiner Ansicht nach nur formale Konsequenzen, nicht aber Unterschiede in der Entscheidung in der Sache haben:

Wenn die Berufungsbehörde sachverhältnismäßig davon ausgehen wird, dass die BVE zur ESt 1999 nicht zugestellt worden ist, so wäre über die unerledigte Berufung vom 20. September 2004 gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 noch zu entscheiden und der Vorlageantrag hinsichtlich ESt 1999 als unzulässig zurückzuweisen.

Wenn die Berufungsbehörde sachverhältnismäßig hingegen davon ausgehen wird, dass die BVE zur ESt 1999 zugestellt worden ist, so gälte die Berufung vom 20. September 2004 gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wegen des rechtzeitigen Vorlageantrages wiederum als unerledigt, und es wäre darüber noch zu entscheiden.“

Hinsichtlich der Zustellung der Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich ESt 1999 vom 7. April 2005, ESt 2000 vom 7. April 2005 und ESt 2001 vom 6. April 2005 sind ein Rückschein betreffend am 11. April 2005 übernommene „Bescheid(e) vom 2005.04.06“ (ESt-Akt BI 29/2000) und ein Rückschein betreffend am 12. April 2005 übernommene „Bescheid(e) vom 2005.04.07“ (ESt-Akt BI 77/2001) aktenskundig. Ob in dem Kuvert, zu welchem der letztgenannte Rückschein gehörte, ein oder zwei Bescheide – auch Berufungsvorentscheidungen zählen zum Bescheidbegriff im weiteren Sinne – ist aus der Aktenlage nicht zu erkennen.

Da durch die zusätzlich versandte (und laut Rückschein ESt-Akt BI 76/2001 am 8. April 2005 übernommene) zusätzliche Begründung dem Verfasser des Vorlageantrages das beabsichtigte

Ergehen einer Berufungsvorentscheidung auch hinsichtlich 1999 erkennbar war, wird sein Vorbringen auf Nichterhalt der Berufungsvorentscheidung 1999 als glaubwürdig angesehen.

Es wird daher der Sachverhalt festgestellt, dass die vom Finanzamt beabsichtigte Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 1999 nicht zugestellt worden ist.

Da somit keine Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 1999 ergangen ist, ist der dennoch diesbezüglich vorsorglich gestellte Vorlageantrag vom 4. Mai 2005 als unzulässig zurückzuweisen (Spruchpunkt III).

Soweit der Vorlageantrag vom 4. Mai 2005 die Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 betrifft, sind zuvor entsprechende Berufungsvorentscheidungen ergangen, sodass der Vorlageantrag diesbezüglich seine Wirkung gemäß § 276 Abs 3 Satz 1 BAO entfaltete. Diese Wirkung bedeutet freilich nicht, dass diesbezüglich über den Vorlageantrag gesondert zu entscheiden wäre.

Zum Streitpunkt 'Kursverluste/Kursgewinne aus Fremdwährungsverbindlichkeiten':

Durch Teiltilgungen von betrieblichen Fremdwährungsverbindlichkeiten wurden folgende Kursverluste realisiert, wobei hier auch die in Tz 17 des BP-Berichtes mit dem vermeintlichen JPY-Umschuldungsgewinn saldierten JPY-Teiltilgungsverluste aus Jänner bis Juli 2001 offen ausgewiesen sowie die in Tz 17 des BP-Berichtes mit dem Resttilgungsverlust (Umschuldungsverlust 21.821,21 öS, der mit anderer Begründung Anerkennung findet; vgl unten) zusammengefassten CHF-Teiltilgungsverluste (1.145,53 öS am 31.3., 1.200,02 öS am 30.6., 1.773,98 öS am 30.9., Summe 4.119,53 öS) offen ausgewiesen werden:

↓ Position \ Jahr →	1999 (öS)	2000 (öS)	2001 (öS)
Teiltilgungsverluste betr. JPY	36,58	25.470,77	11.449,06
Teiltilgungsverluste betr. CHF	144,86	3.476,00	4.119,53
Teiltilgungsverlustsummen	181,44	28.946,77	15.568,59

Durch Teiltilgungen von betrieblichen Fremdwährungsverbindlichkeiten wurden keine Kursgewinne realisiert.

Im Oktober 2001 wurde die bisher gegenüber der Kreditinstitut¹ bestehende betriebliche JPY-(Rest)Verbindlichkeit auf die vollereNameKreditinstitut³ umgeschuldet, wobei diese Verbindlichkeit weiterhin in JPY aushaftete. Zum Umschuldungszeitpunkt (Oktober 2001) war die JPY-Restverbindlichkeit um 173.098 öS mehr wert (und daher belastender für den Bw) als der betreffende JPY-Betrag im Oktober 1997 bei der Konvertierung in öS wert gewesen war. Zur Ermittlung dieses rechnerischen Kursverlustes aus JPY iHv 173.098 öS ist auf den oben zitierten Vorhalt vom 30. Juni 2009 zu verweisen; zugleich ergibt sich daraus, dass der dem

angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 zugrunde liegende, vermeintliche Kursgewinn aus JPY iHv 367.140,52 öS rechnerisch nicht existiert.

Im Oktober 2001 wurde die bisher gegenüber der kreditinstitut² bestehende betriebliche CHF-(Rest)Verbindlichkeit auf die vollerNameKreditinstitut³ umgeschuldet und dabei in öS/Euro konvertiert (vgl Vorhalt vom 16. April 2010). Der Feststellung der Sachverhaltsvariante der Konvertierung in die Heimatwährung (öS/Euro) wird dabei der Vorzug gegeben gegenüber der Beibehaltung der Verbindlichkeit in Schweizer Währung, weil wegen der steigenden Kursverluste aus den Teiltilgungen iHv jeweils 2.450 sfr per 31.3., 30.6. und 30.9.2001 (vgl oben, vgl BP-AB BI 245) den „Ausstieg“ aus einer sfr-Verbindlichkeit wahrscheinlicher machen als die Beibehaltung dieser Fremdwährung anlässlich einer Umschuldung.

Mit der Umschuldung und zugleich Konvertierung der Verbindlichkeit in die Heimatwährung (Oktober 2001) entstand aus der sfr-Restverbindlichkeit gegenüber dem ursprünglichen Zeitpunkt (1999) der Konvertierung der Verbindlichkeit in Schweizer Franken ein Verlust von 21.821,21 öS.

Sowohl der Schweizer Franken als auch der Japanische Yen haben gegenüber der österreichischen Landeswährung (ab 1. Jänner 1999 der Euro als Buchgeld mit einem fixen Umrechnungskurs zur Schillingwährung, auf die bis Anfang 2002 Banknoten und Münzen lauteten; seit Anfang 2002 der Euro) keinen fixen Wechselkurs, d.h. sie sind wechselkurslabil.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem, zu einem Fall mit Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ergangenen Erkenntnis vom 15.1.2008, 2006/15/0116 begründend ausgeführt:

„Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist das Zufließen der Betriebseinnahmen und das Abfließen der Betriebsausgaben maßgeblich. Hingegen bleiben Forderungen und Schulden außer Betracht. Teilwertabschreibungen sind dieser Gewinnermittlungsart fremd. Aus dem System der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ergeben sich gegenüber jenem des Betriebsvermögensvergleiches unterschiedliche Periodenergebnisse. Der Totalgewinn muss aber bei beiden Gewinnermittlungsarten grundsätzlich ident sein (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz. 19 mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung, sowie *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 4 Abs. 3 Tz. 3). Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Form von Geld oder geldwerten Vorteilen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, aaO, Tz. 28, *Doralt*, EStG7, § 4, Tz. 221, sowie das zu den insoweit vergleichbaren Bestimmungen des EStG 1972 ergangene hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1991, 89/13/0261).

Die Aufnahme eines Geldbetrages als Darlehen ist keine Betriebseinnahme. Die Darlehensrückzahlung hat keine steuerlichen Auswirkungen. Der betrieblich veranlasste Nachlass einer (Geld)Darlehensverbindlichkeit stellt hingegen - obwohl kein Geldzufluss stattfindet - unter Berücksichtigung des Gebotes der Totalgewinnlichkeit eine Betriebseinnahme dar (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, aaO, § 36

Tz. 5.1, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung).

Wird ein Fremdwährungsdarlehen aus betrieblichen Gründen aufgenommen und kommt es in der Folge zu einer Änderung des Wechselkursverhältnisses, sodass ein geringerer Euro-Betrag aufgewendet werden muss, um das Fremdwährungsdarlehen zu tilgen, so erfordert der Grundsatz, dass auch bei der vereinfachten Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Dauer gesehen dasselbe Ergebnis der Besteuerung unterworfen werden soll wie bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, dass der Verringerung des Rückzahlungserfordernisses (wie beim betrieblich bedingten Schuldnachlass) durch Ansatz einer entsprechenden Betriebseinnahme Rechnung getragen wird.

Der Vermögenszugang muss ein endgültiger sein. Davon ist auszugehen, wenn der Eintritt eines Kursgewinnes als gesichert festgestellt werden kann. Dies wird in der Regel erst durch die (endgültige) Tilgung oder teilweisen Tilgung der Fremdwährungsverbindlichkeit der Fall sein, weil erst zu diesem Zeitpunkt die letztendliche Bezugsgröße der während der Kreditlaufzeit festgestellten Wertveränderung, nämlich die Heimatwährung (im Beschwerdefall: Euro) Relevanz bekommt. Durch diese abschließende Gegenüberstellung der noch ausstehenden Fremdwährungsverbindlichkeit zu den seinerzeitigen 'Anschaffungskosten' der Kreditsumme, lässt sich eine positive Differenz in einem - sodann gesichert erzielten - Kursvorteil erkennen. Dann und erst dann kann dieser Kursvorteil als zugeflossen gelten.

Im Beschwerdefall, dem die Konvertierung von einer wechselkurslabilen in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschaltete Währung zu Grunde liegt, ist diese für die Annahme des Zufließens eines Kursgewinnes erforderliche Sicherheit im Konvertierungszeitpunkt - unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich eine Novation des alten Schuldverhältnisses vorliegt (vgl. dazu näher *Pircher/Pülzl*, Darlehenskonvertierung im bilanziellen Bereich, ÖStZ 2006, 305) - grundsätzlich nicht gegeben.

Ist aber von einem nach wie vor bestehenden Kursrisiko auszugehen, steht zum Konvertierungszeitpunkt nicht fest, dass die tatsächlich zur endgültigen Kredittilgung erforderlichen Rückzahlungen die seinerzeit kreditierten Geldmittel (jeweils gerechnet in Nominalbeträgen der Heimatwährung) unterschreiten werden. Dass (wie in der Gegenschrift der belangten Behörde vorgebracht) das Ergebnis der Fremdwährungskonvertierung auf den jeweiligen Kontoblättern zum Ausweis niedrigerer Euro-Beträge geführt hat, stellt gerade unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nichts anderes dar, als einen (bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu erfassenden) 'Gewinn', wie er auch ohne Konvertierung bei entsprechenden Kursschwankungen der Fremdwährung gegenüber der Heimatwährung eintreten kann."

Auf die im Fall des Bw angewendete Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ist das Vorsichtsprinzip nicht anwendbar, denn dieser Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist nicht einmal auf die Buchführung (Bilanzierung) gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 anzuwenden, sondern nur auf die Buchführung (Bilanzierung) gemäß § 5 EStG 1988 (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 4, Tz 127 – 128/1, 153, § 6 Tz 33; bzw *iSv Wiesner et.al.*, Anm 44 zu § 4: keine Verpflichtung des § 4 Abs 1 – Ermittlers zur Anwendung des Vorsichtsprinzips).

Daher kann es hier dahingestellt bleiben, ob die zuvor wörtlich zitierte Begründung aus VwGH 15.1.2008, 2006/15/0116 auf Kursverluste bei Gewinnermittlungen gemäß § 4 Abs 1 und/oder § 5 EStG 1988 übertragbar wäre. Bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ist diese Begründung jedenfalls auf Kursverluste übertragbar.

Auch laut *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 40 „Kursverlust bei einem Fremdwährungsdarlehen“, fließt bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ein solcher Kursverlust im Jahr der Rückzahlung ab und *Wiesner et.al.*, EStG, Stichwort „Kursgewinne/Kursverluste“ bei Anm 51 zu § 4, berücksichtigen bei Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung die Kursgewinne und die Kursverluste iZm Fremdwährungsdarlehen im Zeitpunkt und im Ausmaß der Tilgung.

Hingegen ist die seitens des Bw angewendete und in der Berufungsergänzung vom 15. November 2004 vertretene Methode mit einer Bewertung zum Ende eines jeden Jahres eine Methode, die der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 durch Führung einer Einnahmen/Ausgaben-Rechnung iSd § 126 Abs 2 BAO grundsätzlich fremd ist.

Das in der Berufungsergänzung vom 15. November 2004 vorgebrachte VwGH-Erkenntnis vom 14.12.1988, 87/13/0030 betrifft Wertsicherungsbeträge bei einem Schilling-Darlehen und keine Fremdwährungsverbindlichkeiten.

Das Vorbringen in der Berufungsergänzung vom 15. November 2004 hinsichtlich unzulässiger Schlechterstellung eines Gewinnermittlers gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 gegenüber einem Gewinnermittler gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 verkennt, dass die Periodenergebnisse zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten voneinander abweichen können und nur der Totalgewinn (das Totalergebnis) gleich ist (vgl auch die obzitierte Begründung des VwGH). Daher kann hier dahingestellt bleiben, ob ein § 4 Abs 1 – Ermittler anders zu behandeln wäre.

Die in der Berufungsergänzung vom 15. November 2004 vorgebrachte Verletzung des Parteiengehöres infolge des behaupteten Akzeptierens der Ansicht des damaligen steuerlichen Vertreters des Bw seitens des Finanzamtes in Verbindung mit der Abweidung von dieser Ansicht im BP-Bericht ist jedenfalls dadurch saniert, dass der Bw im Berufungsverfahren gegen die Ansicht des Finanzamtes laut BP-Bericht Stellung bezogen hat.

Die Umschuldung einer Verbindlichkeit bei gleichbleibender Fremdwährung von einem Kreditinstitut zu einem anderen Kreditinstitut bewirkt keine Realisierung eines allfälligen Kursgewinnes (vgl *Zorn*, „Gewinnrealisierung bei Konvertierung von Fremdwährungskrediten“, Pkt. 5.2, SWK Heft 7/2008).

Bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG ist dies jedenfalls auch auf einen Kursverlust im

Zeitpunkt der Umschuldung auf ein anderes Kreditinstitut bei gleichbleibender Fremdwährung anzuwenden.

Für den Fall des Bw zusammengefasst gilt also: Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung werden die Kursgewinne und die Kursverluste iZm Fremdwährungsverbindlichkeiten im Zeitpunkt und im Ausmaß einer Tilgung steuerwirksam realisiert, wobei Umschuldungen nur bei gleichzeitiger Konvertierung in die Heimatwährung einer Tilgung gleichkommen. (Eine Konstellation der Konvertierung ohne Umschuldung liegt hier nicht vor.)

Daher sind die o.a. Teiltilgungsverluste sowie der Konvertierungsverlust von sfr auf öS/Euro im Oktober 2001 steuerwirksam anzusetzen, nicht aber der rechnerisch zum Zeitpunkt der Umschuldung der JPY-Restverbindlichkeit im Oktober bestehende Kursverlust:

↓ Position \ Jahr →	1999 (öS)	2000 (öS)	2001 (öS)
Teiltilgungsverlustsummen	181,44	28.946,77	15.568,59
Konvertierungsverlust ex sfr			21.821,21
Fremdw.verlust-Summen	181,44	28.946,77	37.389,80

Das steuerwirksame Fremdwährungsergebnis laut Berufungsentscheidung besteht also in allen drei Jahren aus Verlusten und stimmt mit den im BP-Bericht ermittelten und den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegende Fremdwährungsergebnissen für 1999 und 2000 überein. Für 2001 wurde hingegen im BP-Bericht per Saldo folgendes Fremdwährungsergebnis ermittelt und dem angefochtenen Bescheid zugrundegelegt: 329.750,73 öS FW-Gewinn [= 355.691,46 FW-Gewinn abzüglich 25.940,73 FW-Verlust].

Um vom 329.750,73 öS FW-Gewinn zum FW-Verlust laut BE iHv 37.389,80 öS zu kommen, ist von Amts wegen eine Gewinnminderung (Einkünfterminderung) von 367.140,53 öS vorzunehmen, d.h. es ist die vorgehaltene Stornierung des erstinstanzlich als steuerwirksam betrachteten vermeintlichen Konvertierungsgewinnes aus JPY vorzunehmen.

Zum Streitpunkt ´Assistenzhonorare an die Ehegattin´:

Unbestritten ist, dass die Ehegattin des Bw für den Betrieb des Bw in den Jahren 1999 bis 2001 Leistungen erbracht hat, die sie in Honorarnoten des Jahres 1999 und 2001 (vgl BP-AB BI 282ff betr 1999, BI 295ff betr 2001) abrechnete.

Hingegen sind die hierfür behaupteten Honorarzahlungen des Bw an seine Ehegattin

- zum Teil entweder fremdunüblich und nach außen nicht zum Ausdruck kommend oder aber gar nicht erfolgt, indem zwei Honorarnoten aus 1999 iHv jeweils 37.800 öS kein belegbarer Geldfluss zugrundeliegt: Laut Bw sei die Zahlung wahrscheinlich bar

erfolgt; in seinen monatlichen Kassaausgangsbuchungen fanden derartige Zahlungen jedoch keine Deckung;

- zum Teil fremdunüblich erfolgt, indem 170.000 öS im Jahr 2001 auf ein laufend im Soll befindliches Konto überwiesen wurden, das auf den Bw und seine Gattin gemeinsam lautete. (Bzw ist im Sinne von UFS 26.7.2004, RV/1038-W/04 gar kein Abfluss beim Bw erfolgt.)

Dass die von der Ehegattin erarbeiteten Unterlagen der Betriebsprüferin nicht vorgelegt werden konnten mit der Begründung, dass sie weggeworfen worden wären, wenn sie nicht mehr aktuell gewesen wären, verunmöglicht einerseits die Beurteilung der Fremdüblichkeit der verrechneten Honorare. Andererseits ist damit weder eine Klarheit des Inhaltes der erbrachten Leistungen gegeben noch wird der Inhalt der Leistungen nach außen ersichtlich.

Auf das in der Berufungsergänzung vom 15. November 2004 vorgebrachte „*Vorliegen eines Werkvertrages*“ zwischen Bw und Ehegattin kann nur indirekt aus den Honorarnoten geschlossen werden.

Laut Honorarnoten wurden mehrere Werke hergestellt bzw deuten einzelne Leistungsbeschreibungen (zB Literaturrecherchen) eher auf einen, ggfs. freien Dienstvertrag hin:

- „wissenschaftliche Tätigkeit (Lymphome)“ Juni – August 1999,
- „wissenschaftliche Tätigkeit (Lymphangiome)“ September – Oktober 1999,
- „wissenschaftliche Tätigkeit (ISO2000)“ November – Dezember 1999,
- „wissenschaftliche Tätigkeit (Feasibility-Studie ISO-9001 im Krankenhaus C) August – Dezember 2000,
- „wissenschaftliche Tätigkeit (Prozessbeschreibungen im Rahmen von ISO-Projekt Chirurgie) Jänner 2001,
- „wissenschaftliche Tätigkeit (Prozessbeschreibungen im Rahmen von ISO-Projekt Chirurgie Benchmarking d-krankheit)“ Februar – März 2001,
- „wissenschaftliche Tätigkeit (Benchmarking und Literaturrecherche d-krankheit)“ April – Juni 2001,
- „wissenschaftliche Tätigkeit (Prozessmatrix ISO 9001, Literaturrecherche Kennzahlen Prozessqualität, Ergebnisqualität)“ August – Oktober 2001,
- „wissenschaftliche Tätigkeit (Bearbeitung Internes Audit, Prozessmatrix ISO, Vorbereitung Presstext Zertifizierung)“ November – Dezember 2001.

Wenn es sich tatsächlich nur um einen einzigen Vertrag – wie vorgebracht – gehandelt hat, müsste es sich daher um einen Rahmenvertrag für die einzelnen Werk- bzw Dienstverträge gehandelt haben.

Zur Entlohnung kann aus den Honorarnoten darauf geschlossen werden, dass 1999 ein Stundenhonorar von 900 öS sowie für 2000 (abgerechnet in der ersten Honorarnote 2001) und 2001 ein Stundenhonorar von 1.000 öS vereinbart war.

Ob die vereinbarte Höhe der Entlohnung fremdüblich war, könnte nur aus der Fremdüblichkeit der tatsächlichen Höhe der Entlohnung geschlossen werden; letzteres ist jedoch – wie schon dargestellt – angesichts der mangelnden Klarheit über den Inhalt der erbrachten Leistungen unmöglich.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechtes nur anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- ein eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (*Doralt*, EStG⁸, § 2 Tz 160). Dem Vorbringen in der Berufungsergänzung vom 15. November 2004, welches auch unter Verweis auf eine nicht näher spezifizierte herrschende Lehre im Ergebnis eine Aufweichung dieser drei Kriterien bedeuten würde, kann angesichts der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht gefolgt werden.

Mit diesen drei Kriterien, die einer ständigen Rechtsprechung des VwGH entstammen, wird im Ergebnis nicht nur beurteilt, ob Leistungen tatsächlich erbracht wurden, sondern darüber hinaus beispielsweise auch, ob Leistungen in familienhafter Mithilfe erbracht wurden und hierfür gewährte Entlohnungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Zahlung von – gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 nicht absetzbarem – (Geld)Unterhalt darstellten.

Da die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Geschäftsfällen kaum an einem Vertragsabschluss anknüpft, sondern vielmehr an der tatsächlichen Durchführung eines Vertrages (hier: einerseits Erbringung der Leistungen durch die Ehegattin, andererseits Bezahlung durch den Bw), muss auch die Erfüllung eines Vertrages den vorgenannten Kriterien entsprechen, damit eine einkommensteuerliche Berücksichtigung erfolgen kann.

Im vorliegenden Fall ist auf den der Leistungserbringung der Ehegattin behaupteterweise zugrunde liegenden Vertrag, der offenbar nicht schriftlich war, nur von der tatsächlichen Auftragsdurchführung her rückzuschließen. Die bereits dargestellten Unklarheiten und Fremdunüblichkeiten der tatsächlichen Leistungserbringung schlagen daher auf die Rekonstruktion des behaupteterweise bestanden habenden Vertrages durch. Dieser ist somit nicht nach außen zum Ausdruck gekommen. Ob der Vertrag einen klaren Inhalt hatte, entzieht sich der Beurteilung, und damit kann auch kein Fremdvergleich hinsichtlich der Höhe der vereinbarten Entlohnung angestellt werden. Erkennbar ist aus den fremdunüblichen,

tatsächlichen Auszahlungsmodalitäten nur, dass fremdübliche Auszahlungsmodalitäten offenbar auch nicht vereinbart worden sind.

Honorarnoten stehen erst an vorletzter Stelle einer (fremdüblichen) Leistungsbeziehung, welche mit einem Vertragsabschluss beginnt, auf den die Leistungserbringung folgt; danach wird die Honorarnote gelegt und dann das Honorar bezahlt. Auch wenn das Publizitätserfordernis hinsichtlich der Honorarnoten erfüllt ist, so wird dadurch nicht das Publizitätserfordernis für einen nur teilweise rekonstruierbaren Vertrag erfüllt.

Sowohl der behauptete Vertrag als auch die tatsächliche Leistungserbringung entsprechen nicht den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen. Die dem Bw von seiner Ehegattin verrechneten Honorare sind zur Gänze nicht als Betriebsausgaben absetzbar. Dies gilt auch für den Teil der Honorare (34.200 öS für 1999 und 76.500 öS für 2001), die erstinstanzlich als Betriebsausgaben anerkannt worden sind.

In diesem zweiten Streitpunkt ist die Berufung daher abzuweisen und zwei Bescheide sind zu Ungunsten des Bw abzuändern (Einkünfteerhöhung um 34.200 öS für 1999 und um 76.500 öS für 2001), wobei die mit dem ersten Streitpunkt zusammenhängende Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001 zu Gunsten des Bw jedoch weit überwiegt.

Zusammenfassung der Auswirkungen für die Streitjahre 1999 bis 2001 gegenüber den angefochtenen Bescheiden:

1999: Einkünfteänderung +34.200 öS, daher Einkünfte aus Selbst.Arbeit iHv 669.103 öS
[= 634.903 lt.angef.Bescheid + 34.200] = 48.625,61 €;

2000: keine;

2001: Einkünfteänderung per Saldo -290.640,53 öS (=76.500 - 367.140,53); daher Einkünfte aus Selbst.Arbeit iHv 481.282,47 öS [= 771.923 lt.angef.B. – 290.640,53] = 34.976,16 €.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 22. Juni 2010