

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100415/2016

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache des B, Hauptstraße 1, PIZI Ehrwald, vertreten durch D Steuerberatung GmbH, Str. 11, PIZI E, gegen den Bescheid des Finanzamtes F betreffend Einkommensteuer 2009 mit Ausfertigungsdatum 11.10.2012

### **zu Recht erkannt:**

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) erklärte in der am 15.9.2011 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2009 unter anderem gewerbliche Einkünfte aus Malerei und H in Höhe von € -548,08 und beantragte die pauschale Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne mit 10 % (§ 124b Z 154) von einem Betrag von € 9.151 (KZ 826).

2. Der am 19.9.2011 ausgefertigte Einkommensteuerbescheid 2009 erging erklärungsgemäß mit einer Einkommensteuerfestsetzung von € 915,10.

3. Aufgrund einer Bescheidnachkontrolle stellte die Abgabenbehörde fest, dass der Bf. Kursdifferenzen in Höhe von € 33.101,16 aufwandsmäßig geltend gemacht hat. Dem lag eine Umrechnung der Fremdwährungsverbindlichkeit von CHF 240.000 mit dem Kurs zum Bilanzerstellungszeitpunkt (15.9.2011) von 1,2080 zu Grunde, womit die Verbindlichkeit mit einem Eurobetrag von € 198.675,50 in Ansatz gelangte.

4. Mit Bescheid vom 11.10.2012 verfügte die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2009 und fertigte gleichzeitig einen neuen Sachbescheid aus. In der separat dazu ergangenen Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass gemäß § 6 Z 3 EStG 1988 Verbindlichkeiten gemäß der Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungskosten beziehungsweise mit dem Teilwert zu bewerten seien. Verbindlichkeiten in ausländischer Währung seien mit dem Rückzahlungsbetrag oder dem höheren oder dem niederen Teilwert, begrenzt durch die ursprünglichen Anschaffungskosten zum Bilanzstichtag anzusetzen. Die Bewertung des Fremdwährungsdarlehens zum Bilanzstichtag 31.12.2009 mit dem Briefkurs laut OeNB von 1,4836 ergebe einen Bilanzwert der Verbindlichkeit von € 161.768,67 und führe zu einem Kursgewinn von € 3.805,67. Aufgrund dieser Gewinnänderung komme es im Jahr 2009 zu einem Eigenkapitalabfall von € 1.729,24.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien mit € 36.358,75 und die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 mit einem Steuerbetrag von € 178,28 festzusetzen.

5. In der am 9.11.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 erhobenen Berufung (der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erwuchs in Rechtskraft) brachte der Bf. vor, dass das CHF-Darlehen zum Bilanzstichtag 31.12.2008 mit einem Kurs von 1,4495 bewertet worden sei. Nach § 6 EStG bestehe keine Verpflichtung die in der Vergangenheit vorgenommene Abwertung wieder gutzuschreiben. Die Abgabenbehörde habe aber einen Kursgewinn von € 3.805,67 erfasst.

Grundsätzlich seien die Fremdwährungsdarlehen mit dem Kurs zum Bilanzstichtag zu bewerten, allerdings seien spätere bessere Einsichten über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse ("werterhellende Umstände") zu berücksichtigen. *"Am Tag der Bilanzerstellung betrug der Umrechnungskurs 1,2080. Bereits zu diesem Zeitpunkt stand fest, dass es sich dabei nicht um eine vorübergehende Kursschwankung, sondern um einen dauernden Wertverlust handelt. Bei dauerhaften Wertverlusten besteht beim § 4 (1)-Ermittler die Möglichkeit und beim § 5-Gewinnermittler sogar die Verpflichtung die höheren Teilwerte anzusetzen. Von dieser Möglichkeit wurde Gebrauch gemacht (siehe EStR 2439 ESt-Richtlinien)."*

Begehrt werde die Einkünfte wie erklärt festzusetzen.

6. Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.12.2012 gab die Abgabenbehörde dem Beschwerdebegehren insoweit Folge als sie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit

€ 32.553,08 und die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 - wie im Schreiben der Steuerberatung vom 9.10.2012 beantragt - mit einem Betrag von € 570,65 festsetzte. Begründend wurde ausgeführt, dass das Darlehen zum 31.12.2009 mit € 165.574,34 zu bewerten sei, was dem Bilanzansatz zum 31.12.2008 entspreche. Der vom Bf. begehrte Kurs von 1,2080 sei nicht heranzuziehen, da Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag grundsätzlich nicht zu berücksichtigen seien, auch wenn sie vor Bilanzerstellung bekannt geworden seien. Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 (1) EStG bestehe nicht die Verpflichtung, den gesunkenen Teilwert wieder anzusetzen.

7. Mit Schreiben vom 2.1.2013 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

8. Die Beschwerde (vormals Berufung) wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 30.5.2016 zur Entscheidung vorgelegt.

## **II. Sachverhalt**

1. Der Bf. übt die Tätigkeit eines Malers H aus und ermittelt den Gewinn aus dieser gewerblichen Tätigkeit nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum Bilanzstichtag 31.12. eines jeden Jahres.

2. Der Bf. und Kreditnehmer schloss mit der Raiffeisenbank I am 18.11.1998 einen Abstattungskreditvertrag (Konto Nr. XXX) über einen einmal ausnutzbaren Kredit von CHF 240.000,00, mit Rückzahlung bis zum 31.12.2013, ab.

3. Die Anschaffungskosten des Fremdwährungskredites betrugen damals € 147.992,85. Der Teilwert dieser Verbindlichkeit betrug zum 31.12.2008 - wie auch in den Vorjahren - € 165.574,34.

4. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stimmen darin überein, dass für die Bewertung der gegenständlichen Fremdwährungsverbindlichkeit die Bestimmungen des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 heranzuziehen sind. In Streit steht lediglich die Bewertung dieser Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag 31.12.2009. Während die Abgabenbehörde von der Fortführung des Bilanzansatzes der Verbindlichkeit zum 31.12.2008 in Höhe von € 165.574,34 ausging, begehrte der Bf. die Bewertung der Verbindlichkeit mit dem Kurs zum Bilanzerstellungszeitpunkt, dem 15.9.2011, was einem Teilwert von € 198.765,50 entspräche.

## **III. Rechtslage**

1.1. Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem

außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

1.2. Der Steuerpflichtige muß die Vermögensübersicht (Jahresabschluß, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muß er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muß zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

2. Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Z 13 letzter Satz ist zu beachten.

2.1. Nach § 6 Z 3 EStG 1988 sind Verbindlichkeiten gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu bewerten.

3. Gemäß § 124b Z 154 EStG 1988 *sind § 11a Abs. 1 und 2 letztmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 anzuwenden. Abweichend von § 11a Abs. 3 bis 6 kann bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 eine Nachversteuerung nach Maßgabe folgender Bestimmungen vorgenommen werden:*

- *Es werden sämtliche bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 begünstigt versteuerten Beträge, die noch nicht nachversteuert worden sind, mit einem Steuersatz von 10% nachversteuert.*
- *Erfolgt eine Nachversteuerung nach Teilstrich 1, sind § 11a Abs. 1 und 2 bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 und § 11a Abs. 3 bis 6 bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 und folgende Jahre nicht mehr anzuwenden.*

#### **IV. Erwägungen**

1. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 kommen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die formelle und materielle Grundsätze enthalten, zur Anwendung. Wesentlicher Bestandteil dieser allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind das Realisationsprinzip, Prinzipien der Stichtagsbewertung (§ 6 EStG 1988), Bilanzzusammenhang, Bilanzidentität,

Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit (vgl. auch *Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 4 allgemein Tz 34 ff).

1.2. Das Einkommensteuergesetz räumt dem § 4 Abs. 1-Ermittler das Wahlrecht ein, Teilwertabschreibung (§ 6 Z 1 und Z 2 EStG 1988) vorzunehmen und Rückstellungen zu bilden (§ 9 EStG 1988).

2. Die Bewertung in der Bilanz hat sich nach den Verhältnissen zu richten, wie sie sich am Bilanzstichtag dem Unternehmer darstellen.

Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag, die dem Steuerpflichtigen vor dem Bilanzerstellungszeitpunkt bekannt werden, sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 13.12.1995, 92/13/0081). Wertänderungen, die sich zwischen den Bilanzstichtagen ergeben, dürfen nicht berücksichtigt werden.

3. Im Steuerrecht werden nach § 6 Z 2 lit. a und Z 3 EStG 1988 Verbindlichkeiten mit den Anschaffungskosten bewertet, also mit jenem Betrag, den der Schuldner beim Eingehen der Verpflichtung schuldig geworden ist bzw. den er zur Erfüllung aufbringen muss (vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG, 2017, § 6 Tz 104 und VwGH 23.11.1994, 91/13/0111).

4. Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten bestimmt sich der Rückzahlungsbetrag grundsätzlich durch jenen Eurobetrag, der am Bewertungsstichtag zum Ankauf der zur Tilgung der Verbindlichkeit erforderlichen Devisen notwendig wäre. Maßgeblich ist damit der jeweils gültige Devisenverkaufskurs (= Briefkurs) (vgl. *Berti/Deutsch/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>7</sup>, Seite 358).

5. Steigt der Teilwert der Verbindlichkeit (wie im Beschwerdefall aufgrund Kurssteigerungen der Verbindlichkeit in ausländischer Währung) so sind § 4 Abs 1-Ermittler berechtigt (Wahlrecht), den höheren Wert anzusetzen (entspricht der analogen Anwendung des § 6 Z 2 EStG 1988). Sinkt der Teilwert, nachdem ein höherer Teilwert ausgewiesen wurde, kann ein niedriger Wert angesetzt werden, eine Verpflichtung dazu besteht nach herrschender Meinung in der Literatur nicht (*Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 6 Z 3 Rz 2; vgl. *Mayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 279).

Sinkt der Teilwert unter den Rückzahlungsbetrag, darf der niedrigere Betrag nicht angesetzt werden, da nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen (vgl. VwGH 23.11.1994, 91/13/0111). Nach dem Realisationsprinzip dürfen Kursgewinne erst mit Erfüllung der Verbindlichkeit vereinnahmt werden (vgl. *Mayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 279).

6. Dem Umstand, dass Fremdwährungsverbindlichkeiten Währungsschwankungen unterliegen, ist gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1998 durch entsprechende Bewertung zum (niedrigeren) Teilwert Rechnung zu tragen (vgl. VwGH 23.11.1994, 91/13/0111). Durch diese Bewertung ergibt sich eine Gewinnminderung für jenes Wirtschaftsjahr, in dem die Wertminderung tatsächlich eingetreten ist und damit eine der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gerecht werdende Besteuerung (vgl. VwGH 26.7.2005, 2001/14/0039).

6.1. Der Bf. machte von seinem Wahlrecht, die Fremdwährungsverbindlichkeiten in seiner Bilanz mit dem Teilwert in Ansatz zu bringen, Gebrauch. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Darlehens von CHF 240.000 betrugen auf Basis des damaligen Umrechnungskurses von 1,6217 € 147.992,85. Der Teilwert dieses Fremdwährungsdarlehens betrug in der Bilanz zum 31.12.2008 - wie auch in den Bilanzen der Vorjahre - € 165.574,34.

6.2. Von diesem Teilwert abgehend, bewertete der Bf. dieses Fremdwährungsdarlehen zum Bilanzstichtag des Beschwerdejahres mit dem zum Bilanzerstellungszeitpunkt am 15.9.2011 geltenden Geldkurs von 1,2080. Die sich daraus ergebende Kursdifferenz von € 33.101,16 machte der Bf. als Betriebsausgabe geltend. Dazu vertrat der Bf. in der Beschwerde die Ansicht, dass die Fremdwährungsverbindlichkeiten grundsätzlich mit dem Kurs am Bilanzstichtag zu bewerten seien, allerdings läge im Beschwerdefall ein "werterhellender Umstand" insofern vor, als der Kurs zum Bilanzerstellungszeitpunkt auf 1,2080 gesunken sei und nicht von einer vorübergehenden Kursschwankung, sondern von einem dauerhaften Wertverlust auszugehen sei.

6.3. Diesem Standpunkt kann, wie die Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung bereits zutreffend ausgeführt hat, nicht gefolgt werden. Der Kurs des Schweizer Franken stieg zum Bilanzstichtag 31.12.2009 zunächst auf unbestrittenermaßen 1,4836 und verzeichnete über den Zeitraum bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt ein Sinken auf 1,2080. Der Kurs zum Bilanzerstellungszeitpunkt hat allerdings keinen Einfluss auf den zum 31.12.2009 tatsächlich geltenden Briefkurs. Danach sank die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Vorjahre auf einen Betrag von € 161.768,67. Es besteht aber keine Verpflichtung die in der Vergangenheit vorgenommene Abwertung wieder gutzuschreiben, dem Bf. steht es frei, den letzten Bilanzansatz der Fremdwährungsverbindlichkeit in Höhe von € 165.574,34 beizubehalten.

6.4. Im gegenständlichen Beschwerdefall traten die Änderungen des Geldkurses nach dem Bilanzstichtag 31.12.2009 ein. Die nach dem Bilanzstichtag 31.12.2009 eintretenden Währungsverluste aufgrund der Änderung des Geldkurses sind jeweils zu den Bilanzstichtagen der Folgejahre zu erfassen. Werterhellende Umstände sind Gegebenheiten die eine spätere bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag maßgebenden Verhältnisse bewirken und damit bei der Bewertung in der Bilanz zu berücksichtigen sind. Der gesunkene Wechselkurs zum Bilanzerstellungszeitpunkt stellt jedenfalls keinen werterhellenden Umstand für den zum Bilanzstichtag 31.12.2009 tatsächlich geltenden Wechselkurs dar, vielmehr handelte es sich bei der weiteren Entwicklung des Wechselkurses nach dem Bilanzstichtag bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt um wertbeeinflussende - nicht zu berücksichtigende - Ereignisse.

7. Der Beschwerde war in diesem Punkt teilweise Folge zu geben und die Fremdwährungsverbindlichkeit zum 31.12.2009 mit einem Teilwert von € 165.574,34 in Ansatz zu bringen.

8. Mit Schreiben vom 10.1.2018, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 11.11.2018, teilte der steuerliche Vertreter betreffend die Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 mit, dass diese entsprechend dem Antrag in der Berufung (Beschwerde) erfolgen sollte, dem die Abgabebehörde nicht entgegentritt. Sohin kommt eine erklärungskonforme pauschale Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne mit 10 % im Sinne der Regelung des § 124b Z 154 zum Tragen.

9. Der Beschwerde war in diesem Punkt Folge zu geben.

#### **V. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Frage der Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten eines § 4 Abs. 1 - Ermittlers ist durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH beantwortet (Punkt IV. 2., 3. und 5.).

Innsbruck, am 12. Jänner 2018