

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A B in der Beschwerdesache Ing. M C, Adr, vertreten durch Herrn KR Mag. D, Wirtschaftstreuhänder, Adr1, gegen den Bescheid des FA Grieskirchen Wels vom 17.7.2009, betreffend Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Im Jahr 2009 wurden die Jahre 2005 bis 2007 einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO unterzogen.

Dabei wurde hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 von der Betriebsprüfung Folgendes festgestellt:

"Bp Bericht Feststellung

1. DEVISENOPTIONSGESCHÄFTE

Sachverhalt:

Im Jahr 2006 wurden auf den Fremdwährungskreditkonten Nr1 und Nr2 bei der Österreichischen R AG die nachstehenden Belastungen verbucht und als Aufwand auf dem Konto Nr3 "Kursoptionen JPY Kredite" verbucht.

Österreichische R AG	Kto Nr1 JPY	Kurs	EURO	
26.04.2006 Optionsausnützung 3/06	2.211.891,00	157,20	14.070,55	
05.05.2006 Optionsausnützung 4/06	230.706,00	157,20	1.467,60	

04.08.2006 Optionsausnützung 7/06	421.550,00	157,20	2.681,62
05.09.2006 Optionsausnützung 8/06	19.495.433,00	157,20	
Währungswechsel			

Österreichische R AG	Kto Nr2 JPY	Kurs	EURO
26.04.2006 Optionsausnützung 3/06	2.696.551,00	157,20	17.153,63
05.05.2006 Optionsausnützung 4/06	281.257,00	157,20	1.789,17
04.08.2006 Optionsausnützung 7/06	513.918,00	157,20	3.269,20
05.09.2006 Optionsausnützung 8/06	3.767.188,00	157,20	
Währungswechsel			

40.431,76

Die Devisenoptionsgeschäfte erfolgten auf Grund des Fremdwährungsberatungsauftrages (FWBA) an die X Y Asset Management GesmbH, Adr2 vom 11. März 2004.

Eine Option ist eine Vereinbarung, die einem Vertragspartner das Recht einräumt, den zugrunde liegenden Optionsgegenstand von dem anderen Vertragspartner zu kaufen oder an diesen zu verkaufen. Der Käufer einer Option hat das Recht, aber nicht die Pflicht, den Optionsgegenstand (i.d.R. vertretbare Sache) zu einem fixierten Preis vom Vertragspartner zu kaufen (Call Option) oder an den Vertragspartner zu verkaufen (Put Option). Er kann die Option somit auch verfallen lassen. Der Verkäufer der Option (genannt Stillhalter) hat die Pflicht, den Optionsgegenstand zu den vereinbarten Bedingungen zu kaufen bzw. zu verkaufen. Der Stillhalter hat somit keine Wahlmöglichkeit und muss stets auf Lieferung bzw. Abnahme vorbereitet sein. Er erhält dafür als Entgelt die Optionsprämie.

Laut der Österreichischen R AG hat Ing. C im Jahr 2006 auf Grund der Optionsorder **Prämien in Höhe von € 50.595,39** erhalten. Hievon wurden von X Y Asset Management GesmbH € **18.888,15 als Managementfee** einbehalten. Die Prämien und Gebühren betreffen lt. Auskunft des steuerlichen Vertreters sowohl betriebliche als auch private Kreditkonten und wurden bis dato steuerlich nicht erklärt.

Unterlagen bzw. Belege über die einzelnen Optionsgeschäfte konnten ebenso wenig vorgelegt werden wie für die einzelnen Belastungen auf den Kreditkonten (lt. o.a. Aufstellung).

Rechtliche Würdigung

Notwendiges Betriebsvermögen

Man unterscheidet notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen. Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften (VwGH 27.1.1998, 93/14/0166).

In die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 und 3 EStG 1988 kann nur notwendiges Betriebsvermögen einbezogen werden (VwGH 13.9.1988, 88/14/0072; VwGH 20.9.1988,

87/14/0168; VwGH 13.6.1989, 86/14/0129; VwGH 3.4.1990, 87/14/0122- Judikatur zu § 4 Abs. 1 EStG 1988; VwGH 24.1.1996, 93/13/0004; VwGH 22.10.1997, 93/13/0267; VwGH 19.11.1998, 96/15/0051).

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges, sowie die Verkehrsauffassung.

Auch wenn es dem Unternehmer überlassen ist, welche betrieblichen Mittel und Einrichtungen er einsetzt, so können einem Betrieb doch nur Gegenstände dienstbar gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern sind nicht betriebswirtschaftliche, sondern bloß steuerliche Gesichtspunkte entscheidend (VwGH 27.1.1998, 93/14/0166).

Notwendiges Privatvermögen wird nicht schon deswegen zu Betriebsvermögen, weil es der Besicherung von Betriebsschulden dient (VwGH 10.4.1997, 94/15/0211).

*Branchenuntypische Termin- und Optionsgeschäfte sind dem betrieblichen Bereich regelmäßig auch dann **nicht** zuzuordnen, wenn generell die Möglichkeit besteht, damit Gewinne zu erzielen. Branchenuntypische Termingeschäfte sind nur betrieblich veranlasst, wenn sie der Absicherung unternehmensbedingter Kursrisiken dienen und nach Art, Inhalt und Zweck ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht, wobei das einzelne Termingeschäft nach den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannten Umständen geeignet und dazu bestimmt sein muss, das Betriebskapital tatsächlich zu verstärken. Unbedingte Termingeschäfte und Optionsgeschäfte scheiden auch unter dem Gesichtspunkt einer betrieblichen Liquiditätsreserve im Falle branchenfremder Betätigungen als gewillkürtes Betriebsvermögen aus, da sie auf Grund ihres spekulativen Charakters in die Nähe von Spiel und Wette zu rücken sind.*

Nach Ansicht der BP konnte seitens des steuerlichen Vertreters bzw. des Abgabepflichtigen nicht dargelegt werden, dass die branchenuntypischen Termingeschäfte - der Abgabepflichtige betreibt eine Kfz - Werkstätte bzw. Kfz-Handels - der Absicherung unternehmensbedingter Kursrisiken dienen und nach Art, Inhalt und Zweck ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht, wobei das einzelne Termingeschäft nach den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannten Umständen geeignet und dazu bestimmt sein muss, das Betriebskapital tatsächlich zu verstärken. Abrechnungsbelege über die oben angeführten Belastungen konnten nicht vorgelegt werden.

Der geltend gemachte Aufwand wird daher gewinnerhöhend ausgeschieden.

Gewinnerhöhung 2006 € 40.431,76"

Das Finanzamt schloss sich im **Einkommensteuerbescheid 2006** der Ansicht der Betriebsprüfung an und erhöhte den Gewinn um die nicht anerkannten Betriebsausgaben von 40.431,76 €.

In seiner **dagegen eingebrachten Berufung** (jetzt als Beschwerde zu behandeln) **vom 5. August 2009** führte der Beschwerdeführer (Bf) aus:

"Wenn der Betriebsprüfer in seiner "rechtlichen Würdigung" auf den Unterschied zwischen notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögen, sowie notwendiges Privatvermögen hinweist, so bin ich bei seinen Ausführungen. Es darf aber nicht vergessen werden, daß ein Teil dieser Fremdfinanzierung und damit auch ein Teil dieses Devisen-Managements den Betrieb betrifft. Die Aufteilung zwischen betrieblich und privat wurde exakt durchgeführt. Ein betriebliches Darlehen ist meines Erachtens ein notwendiges Betriebsvermögen und es sind daher auch die damit verbundenen Aufwendungen selbstverständlich Betriebsaufwand. Der objektive Zusammenhang zwischen Kredit und Betrieb ist somit gegeben und daher bin ich der Meinung, dass die Sachverhaltswürdigung durch den Betriebsprüfer völlig falsch erfolgt ist. Trotz mehrfachem Hinweis auf die Trennung zwischen betrieblichen und privaten Krediten ist er auf unsere Argumente keineswegs eingegangen. Auch die Argumentation in der "rechtlichen Würdigung" geht an der Sache völlig vorbei, denn er argumentiert ständig von "branchenuntypischen Termingeschäften". Im Prinzip gebe ich ihm bei dieser Diktion zwar recht, doch in unserem Fall ist diese Argumentation verfehlt.

Zur weiteren Sachverhaltsdarstellung darf ich folgendes anführen:

Am 11.3.2004 hat Hr. Ing. C mit der X Y Asset Management GmbH einen Fremdwährungsberatungsauftrag (FWBA) über acht Yen-Konten unterzeichnet. Die Gesamtsumme der acht Kredite belief sich auf **Yen 08.135.796**.

Dieser Betrag teilt sich in

Finanzierung MEG's: Yen 35.911.897,--

Finanzierung Fondskauf Yen 22.221.906,-

Finanzierung Submarine: Yen 13.095.245,--

Finanzierung **betriebliche Konten: Yen 36.906.748,--**
auf.

Hr. Ing. C hat sehr wohl ein vom Prüfer **als "branchenuntypisch" bezeichnetes Termingeschäft** abgeschlossen, um damit **unternehmensbedingte Kursrisiken abzusichern**.

Auch nach Art, Inhalt und Zweck besteht ein **Zusammenhang mit dem Betrieb**, da ja die Absicherung **betrieblicher Kredite** und somit **notwendiges Betriebsvermögen** abgesichert wurde. Natürlich war der Sinn dieser Währungsverwaltung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses dazu geeignet und auch bestimmt, dass **Betriebskapital zu verstärken**.

Dass diese Optionen leider nicht den gewünschten Erfolg gebracht haben, ist beim **Abschluss** der Geschäfte **nicht vorauszusehen gewesen** (sonst würden diese Geschäfte sicher nicht abgeschlossen worden sein!). Betreffend der Unterlagen bzw. Belege über die einzelnen Optionsgeschäfte verweise ich auf **unzählige Mails** mit Anhängen, die ich dem Prüfer zukommen habe lassen bzw. im **Büro übergeben** habe. Auch die Abrechnungsbelege der Optionsgebühren wurden dem Prüfer per Mail als Anhang bereits übermittelt (Z). Diese Gebühren und Provisionen wurden dem **gemeinsamen Verrechnungskonto** der Z belastet. Betreffend Unterlagen zu den Optionsgeschäften, die von X Y bei der Z beauftragt wurden, habe ich von X Y die Mitteilung erhalten, dass diese Unterlagen von X Y nicht vorgelegt werden können, da diese Aufträge nicht nur den Bf betroffen haben, sondern einen ganzen Kundenpool der Z, den X Y betreut hat. Somit würde bei Übermittlung der Unterlagen gegen den Datenschutz verstoßen. Aus diesem Grund wurden ja die bereits übermittelten **Analysen** lautend auf **OptionenMaster** ab Februar 2006 an den Prüfer weitergeleitet (dort sind auch die Provisionen ersichtlich).

Mit **Vorlagebericht vom 6. Oktober 2009** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt

Sachverhalt

Der Bf betrieb im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als Einzelunternehmer eine Kfz-Werkstätte und einen Kfz-Handel.

Der Gewinn wurde gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Im Jahr 2006 wurden auf den Fremdwährungskreditkonten Nr1 und Nr2 bei der Österreichischen R AG die nachstehenden Belastungen verbucht und als Aufwand auf dem Konto Nr3 "Kursoptionen JPY Kredite" verbucht.

<i>Österreichische R AG</i>	<i>Kto Nr1 JPY</i>	<i>Kurs</i>	<i>EURO</i>	
26.04.2006 Optionsausnützung 3/06	2.211.891,00	157,20	14.070,55	
05.05.2006 Optionsausnützung 4/06	230.706,00	157,20	1.467,60	
04.08.2006 Optionsausnützung 7/06	421.550,00	157,20	2.681,62	
05.09.2006 Optionsausnützung 8/06	19.495.433,00	157,20		
<i>Währungswechsel</i>				

<i>Österreichische R AG</i>	<i>Kto Nr2 JPY</i>	<i>Kurs</i>	<i>EURO</i>	
26.04.2006 Optionsausnützung 3/06	2.696.551,00	157,20	17.153,63	
05.05.2006 Optionsausnützung 4/06	281.257,00	157,20	1.789,17	
04.08.2006 Optionsausnützung 7/06	513.918,00	157,20	3.269,20	
05.09.2006 Optionsausnützung 8/06	23.767.188,00	157,20		
<i>Währungswechsel</i>				

Die Devisenoptionsgeschäfte erfolgten aufgrund des Fremdwährungsberatungsauftrages (FWBA) an die X Y Asset Management GesmbH vom 11. März 2004.

Detaillierte Angaben zu den einzelnen Optionsgeschäften, die von der X Y Asset Management GesmbH bei der Z beauftragt wurden, wurden vom Bf nicht vorgelegt, da er von der X Y Asset Management GesmbH die Mitteilung erhalten habe, dass diese Unterlagen nicht vorgelegt werden könnten, da diese Aufträge nicht nur den Bf betroffen hätten, sondern einen ganzen Kundenpool der Z, den die X Y Asset Management GesmbH betreut habe.

Beweiswürdigung

Die Höhe der als Aufwendungen verbuchten Belastungen auf Grund der Optionsgeschäfte ist unstrittig.

Zur Beauftragung der X Y Asset Management GesmbH ist der Fremdwährungsberatungsauftrag und die entsprechenden Vollmachten zu den Konten bei der Z aktenkundig und diesbezüglich nicht strittig.

Die Ausführungen hinsichtlich der Nichtvorlage von entsprechenden Unterlagen zu den Optionsgeschäften, die von der X Y Asset Management GesmbH beauftragt wurden, ergeben sich aus dem Berufungsschreiben (jetzt als Beschwerde zu sehen.).

Rechtslage

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Erwägungen

Im vorliegenden Fall wird der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Je nach Beziehung zum Betrieb wird notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und Privatvermögen unterschieden (vgl. Doralt, EStg¹¹, § 4 Tz 43). Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften. Nur notwendiges Betriebsvermögen kann in die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 einbezogen werden (vgl. Doralt, EStg¹¹, § 4 Tz 43).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind (vgl. Doralt, EStg¹¹, § 4 Tz 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15.9.1999, 94/13/0098, festhält, gehören **Wertpapiere** stets dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn steuerliche Vorschriften deren Erwerb ausdrücklich vorschreiben - beispielsweise für die Deckung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen - oder diese im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betriebsgegenstand des Steuerpflichtigen stehen (z.B. bei einem Wertpapierhändler).

Hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis die Zugehörigkeit von Wertpapieren somit auch dann für möglich gehalten, wenn diese für Betriebsschulden verpfändet, wurden, hält er in seinen jüngeren Erkenntnissen den Umstand, dass an einem Wirtschaftsgut des Privatvermögens ein Pfandrecht für betriebliche Schulden bestellt wird, jedenfalls nicht für ausreichend, um die Betriebsvermögenseigenschaft dieses Wirtschaftsgutes zu bewirken (vgl. VwGH 10.4.1997, 94/15/0211 betreffend eine zur Besicherung eines Kredites verwendete Liegenschaft, 16.9.1992, 90/13/0299 betreffend ein Sparbuch).

Laut Rechtsprechung gehören Wertpapiere, die als Tilgungsträger für ein betriebliches Darlehen aufgebaut werden grundsätzlich zum Privatvermögen, da die Verpfändung alleine die Wertpapiere noch nicht zum Betriebsvermögen macht.

Auch wenn es dem Unternehmer überlassen ist, welche betrieblichen Mittel und Einrichtungen er einsetzt, so können einem Betrieb doch nur Gegenstände dienstbar gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen.

Eine Option ist eine Vereinbarung, die einem Vertragspartner das Recht einräumt, den zugrunde liegenden Optionsgegenstand von dem anderen Vertragspartner zu kaufen oder an diesen zu verkaufen. Der Käufer einer Option hat das Recht, aber nicht die Pflicht, den Optionsgegenstand (i.d.R. vertretbare Sache) zu einem fixierten Preis vom Vertragspartner zu kaufen (Call Option) oder an den Vertragspartner zu verkaufen (Put Option). Er kann die Option somit auch verfallen lassen. Der Verkäufer der Option (genannt Stillhalter) hat die Pflicht, den Optionsgegenstand zu den vereinbarten Bedingungen zu kaufen bzw. zu verkaufen. Der Stillhalter hat somit keine Wahlmöglichkeit und muss stets auf Lieferung bzw. Abnahme vorbereitet sein. Er erhält dafür als Entgelt die Optionsprämie.

Die gegenständlichen Aufwendungen sind auf Grund von **Devisenoptionsgeschäften** entstanden.

Der Geschäftsgegenstand des Bf lag im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bei der Führung einer **Kfz-Werkstätte und eines Kfz-Handels**.

Wertpapiergeschäfte, insbesondere Devisenoptionsgeschäfte, werden nach der Verkehrsauffassung üblicherweise nicht im Rahmen des Betriebes des Bf (Kfz-Werkstätte und Kfz-Handel) abgewickelt.

Dass ein konkreter Zusammenhang der Devisenoptionsgeschäfte mit einzelnen Geschäftsfällen im Rahmen der Kfz-Werkstätte oder des Kfz-Handels bestünde, wurde nicht einmal behauptet.

Branchenuntypische Devisenoptionsgeschäfte sind nur dann betrieblich veranlasst, wenn sie der Absicherung unternehmensbedingter Kursrisiken dienen und nach Art, Inhalt und Zweck ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht, wobei das einzelne Devisenoptionsgeschäft nach den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannten

Umständen geeignet und dazu bestimmt sein muss, das Betriebskapital tatsächlich zu verstärken.

Wie oben im Sachverhalt dargestellt, wurden detaillierte Unterlagen zu den gegenständlichen Devisenoptionsgeschäften nicht vorgelegt. **Ein konkreter Nachweis**, dass ein **unmittelbarer Zusammenhang** der einzelnen Devisenoptionsgeschäfte mit betrieblichen Konten besteht, insbesondere, dass durch die Devisenoptionsgeschäfte Währungsrisiken von betrieblichen Fremdwährungskonten ausgeglichen oder reduziert worden wäre, wurde nicht erbracht.

Eine Zugehörigkeit der gegenständlichen Devisenoptionsgeschäfte zum notwendigen Betriebsvermögen liegt daher nicht vor.

Die dadurch bedingten Aufwendungen sind daher nicht betrieblich veranlasst.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes 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 wurde.

Die entscheidungserhebliche Frage lag im vorliegenden Fall in dem im Wege der Beweiswürdigung zu klärenden Umstand, ob die Devisenoptionsgeschäfte dem notwendigen Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen des Einzelunternehmers zuzurechnen waren. Es werden in der vorliegenden Beschwerde somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Linz, am 25. November 2014