



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch A, vom 2. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch B, vom 31. März 2009 betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2003, Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), der ein Kran- und Abschleppunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betreibt, fand von Dezember 2008 bis März 2009 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatz-, Einkommen- und Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 statt. Dabei traf der Betriebsprüfer des Finanzamtes X ua. folgende Feststellungen (S 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung):

*"Gewinnermittlung:*

*Tz 1) Konvertierungsgewinn:*

*Die Sparkasse C hat Ihnen mit Kreditvertrag vom 28.6.2000 einen einmal ausnützbaren Fremdwährungskredit in der Höhe von 617.719,00 € (ATS 8,500.000,00) mit einer Laufzeit bis 20.7.2015 zur Verfügung gestellt.*

*Der Fremdwährungskredit wurde zur Anschaffung des D Mobilkrans E aufgenommen. Der Mobilkran wurde am 30.9.2000 aktiviert und wird auf die Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben (Anschaffungswert 617.719,09 €).*

*Im Jahre 2003 wurde dieser Fremdwährungskredit von japanischen Yen in Euro konvertiert. Dabei wurde ein Konvertierungsgewinn (Kursgewinn) von 127.109,10 € lukriert.*

*Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich tritt die Gewinnrealisierung bereits zum Zeitpunkt der Konvertierung der Verbindlichkeit in Euro ein. Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein Euro-Darlehen ist ein steuerrelevanter Tausch.*

*Der Kursgewinn in der Höhe von 127.109,10 € ist daher im Jahre 2003 steuerlich zu erfassen.*

*Gewinnerhöhung 2003: 127.109,10 €."*

*Tz 2) Aktivierung Rechts- bzw. Kreditgebühr:*

*Im Jahre 2003 wurde der D Mobilkran F im Wert von 360.000,00 € angeschafft. Auch diese Anschaffung wurde mittels eines aufgenommenen Darlehens finanziert. Die dadurch entstandenen Rechts- u. Kreditgebühren sind auf die Laufzeit der Kreditvereinbarung (10 Jahre) aufzuteilen.*

	2003	2004	2005	2006	2007
Passivierung Kreditgebühr	4.420,00 €				
Abschreibung	-442,00 €	-442,00 €	-442,00 €	-442,00 €	-442,00 €
Gewinnveränderung	3.978,00 €	-442,00 €	-442,00 €	-442,00 €	-442,00 €"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm am 31. März 2009 ua. das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid. Der Bezug habende Wiederaufnahmsbescheid enthält folgende Begründung:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.*

*Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2003 ist gerechtfertigt aufgrund folgender Feststellungen:*

*a) Passivierung der Rechts- und Kreditgebühr.*

*b) Konvertierungsgewinn von japanischen Yen in die Heimatwährung Euro."*

In seiner gegen den oa. Wiederaufnahmsbescheid und den neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid) für das Jahr 2003 erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, das Rechtsmittel richte sich nur gegen die Tz 1 bei der Gewinnermittlung laut Niederschrift, wobei darauf hingewiesen werde, dass ein Bp-Bericht bis heute nicht zugestellt worden sei.

Anstatt den Konvertierungsgewinn, der im Jahr 2003 lukriert worden sei, von den Anschaffungskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines D Mobilkrans E (erworben im Jahr 2000) abzuziehen, sei bei Umwandlung des Fremdwährungskredites von Yen in Euro im Jahr 2003 diese Transaktion von der Bp in diesem Jahr den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet worden.

Vom Betriebsprüfer seien dem steuerlichen Vertreter entgegenkommenderweise Erlässe und Entscheidungen in diesem Zusammenhang als Unterlage für seinen Standpunkt zur Verfügung gestellt worden. Es sei jedoch dabei übersehen worden, dass es sich bei den Beispielen nicht um Konvertierungsgewinne eines konkreten Anschaffungsvorganges (siehe oben) handle, sondern offenbar um allgemeine Kreditaufnahmen, die dann bei Umwandlung in Euro einen Kursgewinn ermöglichten.

Wie bereits im Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 10. Juni 2008 (zu diesem sofort unten) zitiert, sei das Erkenntnis des VwGH 1.7.1960, 32/57, auf diesen Fall anzuwenden.

Es würden daher folgende Anträge gestellt:

1. Den Konvertierungsgewinn in Höhe von 127.110,00 € vom seinerzeitigen Anschaffungswert in Höhe von 617.719,09 € abzuziehen und ab dem Jahr 2003 den verminderten Anschaffungswert als AfA-Basis heranzuziehen.
2. Sollte das Finanzamt dem Antrag des steuerlichen Vertreters nicht stattgeben, ersuche er um Vorlage dieses Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz unter Ausschreibung einer mündlichen Verhandlung.

Der oa. Schriftsatz des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt vom 10. Juni 2008 weist folgenden Wortlaut auf (S 116/2008 Einkommensteuerakt):

*"[...]*

*Im Zuge der Jahresabschlussarbeiten 2007 hat sich herausgestellt, dass der im Anlagenverzeichnis angeführte D Mobilkran E mit dem Anschaffungswert von € 617.719,09, angeschafft im September 2000, finanziert durch einen Kredit von ATS 8.500.000,00, das sind € 617.719,00, durch die Umkonvertierung von Yen in Euro im Jahre 2003 einen Kursgewinn von € 127.110,00 brachte. Im Jahresabschluss 2003 und folgende wurde dieses Ereignis ertragsmäßig nicht berücksichtigt, obwohl aufgrund eines VwGH-Erkenntnisses vom 1.7.1960, Zahl 32/57 (lt. Beilage) die Anschaffungskosten um diesen Betrag zu verringern gewesen wären und zwar bereits im Jahresabschluss 2003.*

*Dadurch verringert sich die Abschreibungsbasis auf € 490.609,00, welche auch im noch abzugebenden Jahresabschluss 2007 in den Bankverbindlichkeiten mit diesem Betrag aufscheinen werden. Es sind daher ab dem Jahre 2003 bis 2006 die Abschreibungen pro Jahr für dieses Gerät um 1/12 (Restabschreibung 12 Jahre) von € 127.110,00, das sind € 10.592,50, zu verringern und damit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb pro Jahr von 2003 bis 2006 entsprechend zu erhöhen.*

*Der Finanzverwaltung werden in den nächsten Tagen dementsprechend berichtigte Jahresabschlüsse und Anlagenverzeichnisse zugehen.*

[...]"

Anzumerken ist, dass diese Berichtigungen beim Finanzamt X am 18. Juni 2008 einlangten (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16. Juni 2008 ("Berichtigte Gewinnermittlung der Jahresabschlüsse 2003 - 2006", "Richtigstellung Anlagen 2003 - 2006" (S 112 ff/2008 Einkommensteuerakt)).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

Im Veranlagungszeitraum 2003 sei ein für die Anschaffung von Anlagevermögen im Jahr 2000 aufgenommener, endfälliger Fremdwährungskredit von Yen in Euro konvertiert worden, wodurch es zur Realisierung eines Kursgewinnes von 127.110,00 € gekommen sei. Der steuerpflichtige Konvertierungsgewinn sei nicht im Jahr 2003 zur Gänze versteuert worden, sondern sei unter Bezugnahme und gestützt auf ein Judikat des VwGH aus 1960, welches sich mit der Frage der steuerlichen Behandlung von schlagend werdenden Wertsicherungsabreden bei Ratengeschäften auseinanderzusetzen gehabt habe, als nachträgliche Anschaffungskostenminderung berücksichtigt worden, dh. die AfA-Basis sei für die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes entsprechend vermindert worden.

Diesem Berufsbegehren sei zu entgegnen, dass unter "nachträglichen Anschaffungskosten" Bestandteile der Anschaffungskosten in Form von Erhöhungen der einzelnen Anschaffungskostenkomponenten wie Kaufpreis, Nebenkosten, Kosten der Herstellung der erstmaligen Betriebsbereitschaft zu verstehen seien, und unter "Anschaffungspreisminderungen" seien Kaufpreisreduktionen, Rabatte, Skonti, Zuschüsse und Subventionen subsumierbar.

Konvertierungsgewinne oder -verluste fielen weder unter den Begriff der "nachträglichen Anschaffungskosten" bzw. "Anschaffungspreisminderungen" noch unter den Begriff der "Anschaffungsnebenkosten".

Verbindlichkeiten seien eigenständige Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (EStR 2000 Rz 2436), weshalb eine Änderung des Wertes einer Verbindlichkeit durch Konvertierung in eine andere Währung auch dann nicht auf das Anlagevermögen in Form einer nachträglichen Änderung der Anschaffungskosten durchgreifen könne, wenn die Verbindlichkeit ursprünglich zur Finanzierung von Anlagevermögen aufgenommen worden sei.

Obige Rechtsansicht werde auch von der aktuellen höchstgerichtlichen Rechtsprechung bestätigt. Der VwGH betone in allen einschlägigen Judikaten, dass im Falle einer

Konvertierung in Euro bzw. einer Kredittilgung allfällige Fremdwährungsgewinne realisiert und damit im Zuflusszeitpunkt zu versteuern seien. In der Judikatur werde nicht danach differenziert, ob die Kreditaufnahme zur Anschaffung von Anlagevermögen oder zur Finanzierung des laufenden Betriebes erfolgt sei.

Aus dem in der Berufung zitierten Judikat aus 1960 sei für den Anlassfall nichts zu gewinnen, da die Literaturstelle von Kaemmel den Zeitraum zwischen Kaufabschluss und Zahlung eines Wirtschaftsgutes zum Inhalt habe.

Mit Schreiben vom 7. August 2009 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In seinem Schreiben vom 18. September 2009 ("Ergänzung zum Vorlageantrag vom 7.8.2009") führte der steuerliche Vertreter aus, in der Berufungsvorentscheidung sei darauf hingewiesen worden, dass die Bezugnahme auf ein Judikat des VwGH aus 1960 mit diesem Fall nichts zu tun habe, weil es sich hier um eine Wertsicherungsabrede bei Ratengeschäften gehandelt habe und nicht um die steuerliche Behandlung eines Konvertierungsgewinnes.

Dieser Auffassung sei deshalb entgegenzutreten, weil bei einem Ratengeschäft die Teilzahlungen bekanntlich aus Kapitaltilgung und Zinsen bestünden. In letzter Zeit habe sich jedoch eingebürgert, dass bei endfälligen Krediten nur ein Teil der Raten, nämlich die Zinsen, beglichen würden, und am Ende der Laufzeit das Kapital.

Unter dem Begriff "Wertsicherung" seien zweifellos auch Wechselkurse einer ausländischen Währung als Bezugsgröße möglich, genauso wie Verbraucherpreis- und Baukostenindizes.

Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters sei daher das seinerzeitige Erkenntnis für den gegenständlichen Fall heranzuziehen, denn der VwGH sage, dass Erhöhungen oder Verringerungen von Kaufpreiskursen für ein langlebiges Anlagegut, die sich aufgrund einer Wertsicherungsabrede ergäben, entsprechende Anpassungen der Anschaffungskosten erforderten.

Nichts anderes sei in den Jahresabschlüssen der Firma des Bw. geschehen. Erfreulicherweise habe sich die Wertsicherung für den Bw. in einer Verringerung der Anschaffungskosten ausgewirkt, weil der Yenkurs gegenüber dem Euro gefallen sei. Der Kapitalbetrag sei mangels Fälligkeit noch nicht ausbezahlt worden. Die Zinsen würden aber weiterhin laufend entrichtet.

Im Übrigen seien Verbindlichkeiten, wie das Finanzamt schreibe, nicht eigenständige Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, sondern gemäß § 6 Abs. 3 EStG 1988 zu bewerten wie nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen, dh. sie seien mit den

Anschaffungskosten anzusetzen, und wenn der Teilwert niedriger sei, so könne dieser angesetzt werden. Damit sei auch eine geringere Abschreibungsbasis verbunden. So sei auch vom Bw. vorgegangen worden.

Am 20. Oktober 2009 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Telefax vom 10. September 2013 hat der steuerliche Vertreter seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### *1. Rechtsgrundlagen:*

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 6 Z 1 1. Satz EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG 1988, anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a 1. Satz leg. cit. ist nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Nach § 6 Z 3 1. Satz EStG 1988 sind Verbindlichkeiten gemäß § 6 Z 2 lit. a leg. cit. zu bewerten.

#### *2. Festgestellter Sachverhalt:*

Im Jahr 2003 wurde ein für die Anschaffung von Anlagevermögen (D Mobilkran E) im Jahr 2000 aufgenommener, endfälliger Fremdwährungskredit von Yen in Euro konvertiert, wodurch es zur Realisierung eines Kursgewinnes von 127.109,10 € kam. Dieser Kursgewinn wurde jedoch im Jahr 2003 nicht zur Gänze der Ertragsbesteuerung unterworfen, sondern wurde - gestützt auf das Judikat VwGH 1.7.1960, 32/57, welches sich mit der Frage der steuerlichen Behandlung von schlagend werdenden Wertsicherungsabreden bei Ratengeschäften auseinanderzusetzen gehabt hatte - als nachträgliche Anschaffungskostenminderung berücksichtigt, dh. die AfA-Basis für die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes D Mobilkran

E wurde ab dem Jahr 2003 entsprechend vermindert. Strittig ist die ertragsteuerliche Zulässigkeit dieser Vorgangsweise.

### *3. Rechtliche Würdigung:*

#### *3.1 Zum Wiederaufnahmsbescheid:*

Neu hervorgekommene Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 7).

Die *nach* dem am 31. Jänner 2005 erfolgten Ergehen des Erstbescheides (Einkommensteuerbescheides) für 2003 erfolgte Übermittlung des Schriftsatzes des steuerlichen Vertreters vom 10. Juni 2008 an das Finanzamt, mit dem dieser die Abgabenbehörde I. Instanz vom Anfallen des Konvertierungsgewinnes in Höhe von 127.109,10 € im Jahr 2003 in Kenntnis gesetzt hat (siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung) bzw. die im Zuge der von Dezember 2008 bis März 2009 stattgefundenen Außenprüfung getroffene diesbezügliche Feststellung stellen eine solche neu hervorgekommene Tatsache dar, sodass das Finanzamt am 31. März 2009 das Einkommensterverfahren für das Jahr 2003 zu Recht von Amts wegen wieder aufgenommen hat.

#### *3.2 Zum neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid):*

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören nachträgliche Preiserhöhungen (nicht jedoch Wertsicherungsbeträge, die auf die Zeit nach der Lieferung entfallen (*Doralt/Mayr*, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 95; dazu unten)) und nachträgliche Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut, zB Erschließungskosten; nachträgliche Anschaffungskosten setzen einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung voraus (*Doralt/Mayr*, § 6 Tz 70). Zu den Anschaffungspreisminderungen gehören etwa Rabatte und sonstige Preisnachlässe sowie Skonti, wenn sie ausgenützt werden (*Doralt/Mayr*, § 6 Tz 101 f.).

Konvertierungsgewinne bzw. -verluste fallen weder unter den Begriff der "nachträglichen Anschaffungskosten" noch unter den der "Anschaffungspreisminderungen" (und auch nicht unter den Begriff der "Anschaffungsnebenkosten"); ändert sich der Wert einer Verbindlichkeit durch Konvertierung in eine andere Währung, so kann dies nicht, wie schon das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, auf das Anlagevermögen in Form einer nachträglichen Änderung der Anschaffungskosten durchgreifen, und zwar auch dann nicht, wenn die Verbindlichkeit ursprünglich zur Finanzierung von Anlagevermögen aufgenommen wurde: Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der im Jahr 2000 erfolgten Anschaffung

des D Mobilkrans E und dem Jahre später erfolgten Konvertierungsgewinn aus dem damaligen Finanzierungsgeschäft ist nämlich *nicht* gegeben, hat doch der Konvertierungsgewinn seine unmittelbare Ursache nicht in der Anschaffung dieses Wirtschaftsgutes, sondern in der Art seiner Finanzierung.

Wenn der steuerliche Vertreter seine Rechtsauffassung, wonach die Anschaffungskosten des D Mobilkrans E ab 2003 um den realisierten Konvertierungsgewinn zu verringern seien, maßgeblich auf das Erkenntnis VwGH 1.7.1960, 32/57, stützt (seiner Meinung nach sei dieses Judikat auf den gegenständlichen Fall anzuwenden, "denn der VwGH sagt, dass Erhöhungen oder Verringerungen von Kaufpreistraten für ein langlebiges Anlagegut, die sich aufgrund einer Wertsicherungsabrede ergeben, entsprechende Anpassungen der Anschaffungskosten erfordern" (Schreiben vom 18. September 2009 ("Ergänzung zum Vorlageantrag vom 7.8.2009"))), so ist ihm zu entgegnen, dass er bei dieser Argumentation übersieht, dass *jene Rechtsprechung des VwGH* (wonach Wertsicherungsbeträge als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren sind und umgekehrt auch nachträgliche Minderungen der Anschaffungskosten durch eine entsprechend niedrigere Bewertung des Wirtschaftsgutes zu berücksichtigen sind), *überholt ist: In seinem Erkenntnis VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, ist das Höchstgericht nämlich von dieser Vorjudikatur abgegangen und hat ausgesprochen, dass Wertsicherungsbeträge nicht zu aktivieren sind.* Wertsicherungsbeträge, die bei rentenweiser oder ratenweiser Abstattung des Kaufpreises eines Wirtschaftsgutes anfallen, sind *nicht* als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren, haben sie doch - gleich Zinsen - nicht in der Anschaffung des Wirtschaftsgutes ihre unmittelbare Ursache, sondern in der Art seiner Finanzierung (VwGH 28.4.1987, 85/14/0066, unter Hinweis auf VwGH 13.5.1986, 83/14/0089). Bei einer bloßen Wertveränderung der Kaufpreisverbindlichkeit (zB Wertsicherungsklausel, Rentenwagnis) sind *keine* nachträglichen Anschaffungskosten anzusetzen (*Doralt/Mayr*, § 6 Tz 70); Wertsicherungsbeträge, die auf die Zeit nach der Lieferung entfallen, erhöhen *nicht* die Anschaffungskosten (*Doralt/Mayr*, § 6 Tz 95, unter Verweis auf VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, und VwGH 28.4.1987, 85/14/0066. Vgl. dazu auch *Doralt/Mayr*, § 6 Tz 104, wonach, wenn ein Wirtschaftsgut gegen Rente erworben wurde, der Wegfall der Rente *nicht* zur Minderung der Anschaffungskosten führt, sondern als Ertrag auszuweisen ist).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der im Jahr 2000 erfolgten Anschaffung des D Mobilkrans E und dem Jahre später erfolgten Konvertierungsgewinn aus dem damaligen Finanzierungsgeschäft nicht gegeben und das vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführte Erkenntnis VwGH 1.7.1960, 32/57, durch die Rechtsprechung des Höchstgerichtes (VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, und VwGH 28.4.1987, 85/14/0066) überholt und daher nicht mehr anzuwenden ist. Da es bei Konvertierung von



einer Fremdwährung (hier: Yen) in den Euro zur Gewinnverwirklichung kommt (vgl. *Doralt/Mayr*, § 6 Tz 60), hat das Finanzamt zu Recht den 2003 erzielten Konvertierungsgewinn in jenem Jahr zur Gänze der Ertragsbesteuerung unterworfen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. September 2013