

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RD, D, E-Straße 82, vertreten durch die Morik - Schertler - Nägele Wirtschaftstreuhand OEG, 6900 Bregenz, Kornmarktstraße 7/II, vom 25. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 17. Februar 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 im Beisein der Schriftführerin Yvonne Primosch nach der am 9. Juni 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erklärte im Streitjahr negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Croupier. Im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Croupier beantragte er, Aufwendungen (insbesondere Bekleidungskosten) in Höhe von 13.908,50 S als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 5. Februar 2003) führte die steuerliche Vertreterin des Bw. mit Schriftsatz vom 11. Februar 2005 im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Aufwandszinsen als nachträgliche Betriebsausgaben ua. aus, dass die ehemaligen betrieblichen Bankkredite (BH) anlässlich der Einbringung des Einzelunternehmens (Handel mit Reisemobilen) in die DR GmbH gemäß Art. III UmgrStG umgründungsbedingt zur Herstellung eines positiven

---

Einbringungsvermögens zurückbehalten worden seien (Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 17. September 2002, Tz 41).

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 17. Februar 2003 versagte das Finanzamt den geltend gemachten Bekleidungskosten teilweise die Anerkennung als Werbungskosten (Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 3.787,00 S) und setzte Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrage von 29.805,00 S (nachträgliche Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit: Kursgewinne aus Umschuldung in Höhe von 116.537,84 S abzüglich Zinsen und Spesen in Höhe von 86.732,83 S) und ua. auch sonstige Einkünfte in Höhe von 427.438,00 S (Kursgewinne, Spekulationseinkünfte) fest. Begründend führte es dazu Folgendes aus (vgl. zusätzliche Bescheidbegründung vom 18. Februar 2003):

1) Anlässlich der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2000 sei festgestellt worden, dass Fremdwährungsdarlehen, die im Zusammenhang mit der Vermietung "S-Straße 3" aufgenommen worden seien, im Jahre 2001 in ATS konvertiert worden seien und daraus ein Spekulationsgewinn entstanden sei. Es handle sich um das am 18. Jänner 1999 mit 314.000,00 SFr aufgenommene Darlehen Nr. 346-804939, das am 25. Oktober 2000 auf das JPY-Darlehen Nr. 333-616173 umgeschuldet worden sei. Dieses JPY-Darlehen habe am 31. Dezember 2000 mit einem Betrag von 17.442.944,00 JPY ausgehaftet und sei am 24. Jänner 2001 in 2.233.816,48 S umgeschuldet worden. Daraus sei ein Kursgewinn von 427.737,52 S entstanden, der nach geltender Rechtsprechung im Rahmen der Spekulationseinkünfte zu erfassen sei.

2) Aus den anlässlich der obgenannten Einbringung zurückbehaltenen SFr-Fremdwährungsdarlehen sei auf Grund der im Jahr 2000 erfolgten Umschuldung in JPY und der im Jahr 2001 erfolgten Konvertierung in ATS ebenfalls ein Kursgewinn entstanden, der im Jahr 2001 als nachträgliche Betriebseinnahmen zu erfassen sei. Es handle sich dabei um die JPY-Darlehen Nr. 346-604654 mit Kursgewinn in Höhe von 47.346,81 S sowie Nr. 333-616203 mit Kursgewinn in Höhe von 69.191,03 S.

3) Ausgaben für bürgerliche Kleidung stellten keine abzugsfähige Werbungskosten dar. Da bei den von der Fa. B oder vom M bezogenen Kleidungsstücken ein "Uniformcharakter" nicht angenommen werden könne und auch nicht nachgewiesen worden sei, seien die dafür aufgewendeten Beträge in Höhe von 10.121,00 S nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2001 wurde mit Schriftsatz vom 25. März 2003 Berufung erhoben. Die Berufung richte sich in concreto gegen

- 1) die Erfassung von Fremdwährungskursgewinnen als sonstige Einkünfte (Spekulationsgeschäfte gemäß § 30 EStG 1988) in Höhe von 427.438,00 S;
- 2) die Berücksichtigung von Fremdwährungskursgewinnen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nachträgliche Betriebseinnahmen gemäß § 32 EStG 1988) in Höhe von 116.538,00 S; sowie

3) das Ausgabenabzugsverbot für Berufskleidung in Höhe von 10.121,00 S.

Zur Begründung führte die steuerliche Vertretung des Bw. unter Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000, Rz 6624a sowie Rz 322 letzter Satz, Folgendes aus:

ad 1) Die Darlehensaufnahme (für Vermietung D, S-Straße 3) in SFr sei am 18. Jänner 1999, die Umschuldung von SFr in JPY sei am 25. Oktober 2000 und die Konvertierung von JPY in ATS sei am 24. Jänner 2001 erfolgt. Die Umschuldung in eine wechselkursstabile Währung (ATS) sei somit außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt. Konvertierungen in eine zum ATS oder Euro wechselkurslabile Währung führten bei Spekulationsgeschäften mangels Zuflusses des Kursvorteiles zu keinen Einkünften aus Spekulationsgeschäften.

ad 2) Durch die Nichtaufnahme der SFr-Bankverbindlichkeiten des Einzelunternehmens in die Einbringungsbilanz per 30. Juni 1999 sei eine Entnahme der Schuld in das Privatvermögen erfolgt, da kein Restbetrieb (Gewerbebetrieb) des Bw. zurückgeblieben sei. Die Umschuldung der Fremdwährung von SFr in JPY im Jahre 2000 und in ATS im Jahre 2001 sei somit im ausserbetrieblichen Bereich und ebenfalls außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt.

ad 3) Seitens der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1997 bis 2000 (Tz 44) sei die Anerkennung auch ohne besonderen Hinweis auf den "Uniformcharakter" der Bekleidungsstücke erfolgt. Als Croupier der CA AG werde ebenfalls ein Emblem auf dem Anzug sichtbar angebracht, sodass die Berufskleidung entsprechend gekennzeichnet und auch eine private Verwendung auf Grund der starken Abnutzung und Verschmutzung auszuschließen sei. Ein allgemein erkennbarer Uniformcharakter sei dann anzunehmen, wenn eine Aufschrift und/oder die Art der Kleidung nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglichen.

Nach einem entsprechenden Ergänzungersuchen (vgl. den Vorhalt des Finanzamtes vom 2. April 2003) wurde die Berufung hinsichtlich des Berufungspunktes "Werbungskosten gemäß § 16 EStG im Zusammenhang mit Berufskleidung" mit Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 16. April 2003 zurückgezogen.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2003, auf deren zusätzliche Bescheidbegründung vom 24. April 2003 an dieser Stelle verwiesen wird, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 22. Mai 2003 einen nicht näher begründeten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

In der am 9. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren Standpunkt. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie

---

Eingang in die nachfolgenden Überlegungen; im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen, die dem Bw. gemeinsam mit dieser Entscheidung zugestellt wird.

Wie im Rahmen der obgenannten mündliche Berufungsverhandlung vereinbart, übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw. mit Begleitschreiben vom 13. Juni 2006 schließlich noch eine Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Entwurf der Änderung der Einkommensteuerrichtlinien 2000 durch den Wartungserlass 2004, Informationen aus dem Fachsenat für Steuerrecht betreffend Kursgewinne bei Konvertierung von Fremdwährungsdarlehen (SWK 6/2005) sowie Artikel von Pülzl/Pircher (ÖStZ 297/2001), von Pülzl (SWK 35/36/2002, Seite 876) und Mühllehner (SWK 1/2002, Seiten 26 bis 29).

Ergänzend wurde - die steuerliche Vertretung berief sich dabei auf eine Informationseinhaltung bei der Raiffeisenlandesbank V (Dr. T) - betreffend Spekulationsgeschäft Folgendes ausgeführt:

Im Rahmen eines bestehenden Kredit- bzw. Darlehensvertrages stelle der Währungswechsel von SFr in JPY lediglich eine Konvertierung dar, wobei der ursprüngliche Darlehens- bzw. Kreditvertrag dadurch nicht verändert werde; es erfolge lediglich eine Änderung der Währung. Der Kreditvertrag bleibe hinsichtlich Laufzeit, Tilgung, Sicherheiten weiterhin aufrecht; es erfolge auch kein Wechsel des Gläubigers. Durch den Währungswechsel allein komme es zu keiner Tilgung des bestehenden und zu keiner Aufnahme eines neuen Darlehens. Mangels Novation (kein Abschluss eines neuen Kredit- bzw. Darlehensvertrages) könne es zu keinem Tauschvorgang und damit zu keiner Gewinnrealisierung kommen. Somit stelle der Währungswechsel "SFr - JPY" keine Veräußerung und Neuanschaffung dar (kein Tausch) und entstehe auch kein neues negatives Wirtschaftsgut "JPY-Kredit".

Im Hinblick "Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit" führte die steuerliche Vertretung des Bw. noch aus, dass es sich hier um die Entnahme eines Einzelwirtschaftsgutes (Kreditverbindlichkeit) anlässlich der Umgründung (Einbringung des Betriebes in eine GmbH gemäß Art. III UmgrStG) handle, wobei die Umgründung gemäß UmgrStG keine Betriebsaufgabe oder Veräußerung darstelle. Nachträgliche Einkünfte müssten in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der früheren Einkunftsquelle (Tätigkeit) stehen. Eine ehemalige Tätigkeit liege vor, wenn der Betrieb (Einkunftsquelle) veräußert oder aufgegeben werde. Wertänderungen am Stamm nach Entnahme seien nach allgemeinem Steuerrecht nicht zu berücksichtigen. Die Wertänderung habe sich auch erst nach längerer Zeit ergeben; die umgründungsbedingte "Entnahme der Bankverbindlichkeit" (Einlage) sei bereits mit 30. Juni 1999 erfolgt.

Mittels E-Mail vom 16. Juni 2006 legte die steuerliche Vertretung des Bw. noch eine Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen im Rahmen der

Bundessteuertagung 2004 betreffend Gebühren und Verkehrssteuern zu § 33 TP 19 Abs. 5 GebG 1957 (Gebührenfreie Umschuldung von Darlehen/Krediten auch bei Umstellung auf Fremdwährungskredit bzw. auf andere Währung?) samt einer Ablichtung der §§ 1376 ff ABGB (Novation) vor und erklärte, dass diese Aussagen auch bei der Einkommensteuer herangezogen werden könnten. Die Umstellung eines Kredites auf eine andere Währung stelle somit keine Novation dar.

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

Nach Einschränkung des oben dargestellten Berufungsbegehrens mit Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 16. April 2003 besteht gegenständlich (noch) Streit darüber, ob

- 1) die Erfassung von Fremdwährungskursgewinnen als sonstige Einkünfte (Spekulationsgeschäfte gemäß § 30 EStG 1988) in Höhe von 427.438,00 S (das sind 31.063,13 €) sowie
- 2) die Berücksichtigung von Fremdwährungskursgewinnen (nachträgliche Betriebseinnahmen gemäß § 32 EStG 1988 in Höhe von 116.538,00 S, das sind 8.469,15 €) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu Recht erfolgte.

**ad 1)** Nach § 29 Z 2 EStG 1988 stellen Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 leg. cit. sonstige Einkünfte dar.

Gegenstand der Ermittlung von Spekulationseinkünften ist die Erfassung der aus einem privaten Veräußerungsgeschäft erzielten Bereicherung, deren Anwendungsbereich und Umfang gesetzlich determiniert ist. Ein Fremdwährungskredit ist nichts anderes als eine Spekulation auf Zinsen und Währungen; durch die Wechselkursschwankungen verändert sich der ATS- bzw. EUR-Gegenwert der Finanzierung. Entscheidend sind - wie auch bei anderen Spekulationsgeschäften - der Einstiegs- und der Ausstiegszeitpunkt.

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 in der für die Entscheidung geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 2/2000) liegt ein Spekulationsgeschäft dann vor, wenn bei anderen Wirtschaftsgütern als Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (lit. a) zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr liegt.

§ 30 EStG 1988 erfasst die Realisierung stiller Reserven im Privatvermögen und setzt keine Spekulationsabsicht voraus. Der Umstand, dass Wirtschaftsgüter innerhalb der in § 30 EStG 1988 festgelegten Fristen veräußert werden, bewirkt eine unwiderlegliche gesetzliche Vermutung eines Spekulationsgeschäftes (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 1 f zu § 30 EStG 1988).

---

Eine Verbindlichkeit stellt ein (negatives) Wirtschaftsgut dar (siehe dazu Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 27 zu § 30 EStG 1988, Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 3 und Tz 21 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988, Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechtes, Band 1, Seite 79), das im Sinne des § 30 EStG 1988 mit Eingehung der Verbindlichkeit angeschafft und mit Tilgung der Verbindlichkeit veräußert wird.

Eine Darlehenskonvertierung stellt **in wirtschaftlicher Betrachtungsweise** (§§ 21 bis 24 BAO) einen Verbindlichkeitsaustausch dar, das heißt, die ursprüngliche Fremdwährungsschuld (zB in SFr) wird unter Eingehung einer entsprechenden anderen Fremdwährungsschuld (zB JPY) getilgt. Wirtschaftlich betrachtet ist der Tausch eine Veräußerung des hingegebenen Wirtschaftsgutes und eine Anschaffung des im Wege des Tausches hereingenommenen Wirtschaftsgutes. Es muss daher beim Tausch grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung kommen (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 60 zu § 6 EStG 1988).

Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung bzw. im Ergänzungsschreiben vom 13. Juni 2006, wonach durch die vorliegende Konvertierung von SFr in JPY der ursprüngliche Darlehens- bzw. Kreditvertrag nicht verändert worden sei, lediglich eine Änderung der Währung erfolgt sei, der Kreditvertrag hinsichtlich Laufzeit, Tilgung, Sicherheiten weiterhin aufrecht bleibe, kein Wechsel des Gläubigers erfolgt sei und es daher mangels Novation (kein Abschluss eines neuen Kredit- bzw. Darlehensvertrages) zu keinem Tauschvorgang (keine Veräußerung und keine Neuanschaffung) und damit zu keiner Gewinnrealisierung gekommen sei, ist Folgendes zu entgegnen:

Überlegungen zu der Frage, ob in der konkreten Konvertierung eine Novation im Sinne der §§ 1376 ff ABGB vorliegt, können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zur Lösung des gegenständlichen Berufungsfalles beitragen, zumal sich die für den Bereich der Einkommensteuer zu lösende Frage, ob es sich bei einer Darlehenskonvertierung um einen Verbindlichkeitsaustausch bzw. ob es sich gegenständlich beim JPY-Darlehen um ein neues negatives Wirtschaftsgut handelt oder nicht, nicht an zivilrechtlichen, sondern an wirtschaftlichen Kriterien orientiert (§ 21 BAO; zum Begriff des Wirtschaftsgutes siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 7 ff zu § 6 EStG 1988). Wesentlich ist in diesem Sinne und stimmt der Unabhängige Finanzsenat daher der Argumentation des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung zu, dass nach dem erfolgten Währungstausch der Bw. der Bank zwar auch Geldmittel im Gegenwert von einem bestimmten ATS- bzw. EUR-Betrag schuldete, aber das bis dahin bestehende SFr-Schuldverhältnis sich von jenem auf Basis von JPY gerade in jenen Faktoren unterschied, welche den Hauptgegenstand des Vertragsverhältnisses betrafen und die Bedeutung der Verbindlichkeit stark beeinflussten,

---

nämlich Art und Umfang der geschuldeten Geldmittel, Zinssatz sowie Art und Umfang des nicht zuletzt von den wirtschaftlichen, sozialen und politischen Entwicklungen des jeweiligen Landes (Schweiz, Japan) abhängenden Währungsrisikos. Mit der Konvertierung einer Verbindlichkeit in eine andere Währung wird von einem Risikobereich in einen gänzlich anderen gewechselt und das Schicksal der nunmehr bestehenden Verbindlichkeit ist unabhängig von der Entwicklung der früheren Währung nach der Konvertierung. Wird demnach eine Fremdwährungsverbindlichkeit durch eine Verbindlichkeit anderer ausländischer Währung ersetzt, liegt **wirtschaftlich** keine Identität des neuen Schuldverhältnisses mit dem alten vor.

Mit einer innerhalb eines Jahres nach Darlehensaufnahme erfolgenden Konvertierung (= Rückwechslung) wird der Tatbestand des § 30 EStG 1988 verwirklicht; im Konvertierungszeitpunkt kommt es zur Realisierung eines Kursgewinnes (Kursverlustes); die realisierte Bereicherung bzw. der Kursgewinn, der der Verringerung der aushaltenden Schuld dient, gilt als im Zeitpunkt des Umtausches als zugeflossen.

Die bloße Darlehenstilgung in einer fremden Währung führt im Übrigen nicht zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft. Bloße Kursveränderungen in Zusammenhang mit einer auf Fremdwährung lautenden außerbetrieblichen Schuld führen zu keinen Einnahmen und damit zu keiner Steuerpflicht (vgl. dazu Doralt<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 18 zu § 15 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 27 zu § 30 EStG 1988; Pülzl/Pircher, Darlehenskonvertierung im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2001/297; Pülzl, Darlehenskonvertierung bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und im außerbetrieblichen Bereich, SWK 2002, S 876; Grünberger, Fremdwährungen und Spekulationsgeschäfte nach § 30 EStG, RdW 2003/45; EStR 2000, Rz 6624a; Atzmüller/Mayr, Highlights aus dem Einkommensteuerprotokoll 2004, RdW 2004/646).

Angesichts des vorliegenden Sachverhaltes (Darlehenskonvertierung von SFr in JPY am 25. Oktober 2000 sowie Darlehenskonvertierung von JPY in ATS am 24. Jänner 2001) und den zuvor dargelegten rechtlichen Überlegungen schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2003 (zusätzliche Bescheidbegründung vom 24. April 2003) an, wonach eine Darlehenskonvertierung als Verbindlichkeitsaustausch (Tausch als Anschaffung und Veräußerung) zu werten ist und damit gegenständlich zwischen der Anschaffung und der Veräußerung des JPY-Darlehens ein Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr lag. Der der Höhe nach unstrittige Kursgewinn (427.737,52 S) unterlag daher gemäß § 30 EStG 1988 zu Recht der Steuerpflicht und war daher die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

---

**ad 2)** Ist ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen, so sind die damit in Zusammenhang stehenden Einnahmen (insb. auch Kursgewinne) und Ausgaben (wie Zinsen, allfällige Kursverluste) im Rahmen der jeweiligen Gewinnermittlung zu erfassen.

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens führt im betrieblichen Bereich beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner und beim Bilanzierer zum gleichen steuerlichen Ergebnis. Die Konvertierung stellt - wie bereits oben unter Punkt 1 auch für den außerbetrieblichen Bereich ausgeführt - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Verbindlichkeitsaustausch dar. Bei einer Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere Fremdwährung entstehende Kursgewinne (infolge eines im Tilgungszeitpunkt gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt gesunkenen Kurses) oder Kursverluste (im umgekehrten Fall) sind stets im Tilgungszeitpunkt (= Konvertierungszeitpunkt) realisiert; Tauschvorgänge führen (allgemein) zur Gewinnrealisierung (vgl. dazu Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 214 zu § 4 EStG 1988; EStR 2000, Rz 671).

Dem Finanzamt ist beizupflichten, wenn es dem Bw. in der Berufungsvorentscheidung vor Augen führt, dass die gegenständlichen Verbindlichkeiten durch das Zurückbehalten anlässlich der Einbringung des Einzelunternehmens ihre betriebliche Veranlassung nicht verloren haben (dazu siehe weiter unten), was zur Folge hat, dass die der Höhe nach unstrittigen Kursgewinne (gesamt 116.537,84 S), welche sich auf Grund der im Berufungsjahr erfolgten Darlehenskonvertierungen (von JPY in ATS; durch das Rückwechseln der Verbindlichkeiten in die Heimatwährung am 24. Jänner 2001 galten die daraus erzielte Kursgewinne - wie im Übrigen auch jener unter Punkt 1 - ungeachtet des noch ausstehenden Rückzahlungsaktes in jedem Falle als sicher) ergeben haben, als (nachträgliche) Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 anzusetzen waren.

Zum Berufungsvorbringen, wonach die Umschuldung der Fremdwährung von SFr in JPY im Jahre 2000 und in ATS im Jahre 2001 im außerbetrieblichen Bereich und ebenfalls außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt sei, ist Folgendes zu sagen:

Die Z 2 des § 32 EStG 1988 soll gerade dazu dienen, solche Einkünfte, die zwar erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallen, aber einen engen (wirtschaftlichen) Zusammenhang zum Betrieb aufweisen, noch der betrieblichen Sphäre zuzuweisen. Es handelt sich dabei um eine besondere Ausprägung des Veranlassungsprinzips.

Einen engen betrieblichen Zusammenhang weisen Wertänderungen an all jenen Wirtschaftsgütern auf, die außerhalb des beendeten Betriebes praktisch nicht mehr eigenständig privat nutzbar sind, sondern nur abgewickelt werden können (zB Forderungen, Verbindlichkeiten). Wertänderungen an derartigen Wirtschaftsgütern führen zu positiven oder negativen Einkünften im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988.

Die vorstehenden Ausführungen gelten allerdings nicht für Verbindlichkeiten, die seinerzeit zur

Anschaffung solcher Wirtschaftsgüter aufgenommen wurden, die nach einer Betriebsaufgabe der privaten Nutzung des Steuerpflichtigen zugeführt werden. Dies deshalb, weil ein enger Zusammenhang zwischen Verbindlichkeiten, die für die Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufgewendet worden sind, und eben diesem Wirtschaftsgut besteht. Werden Wirtschaftsgüter im Zuge der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen übernommen, so gelangen auch die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieser Wirtschaftsgüter gedient haben, in das Privatvermögen. Es sind somit weder Wertänderungen derartiger Verbindlichkeiten noch damit in Zusammenhang stehende Zinszahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben einzustufen. Ebenso wie die private Nutzungsmöglichkeit der (selbständigen nutzbaren) Wirtschaftsgüter die Verbindung zum seinerzeitigen Betrieb durchtrennt, ist die - auch im Bereich des § 32 EStG 1988 maßgebliche - betriebliche Veranlassung der Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieser Wirtschaftsgüter gedient haben, nicht mehr gegeben; sie teilen deren Schicksal (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 10 ff zu § 32 EStG 1988; Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 74 zu § 32 EStG 1988; siehe auch VwGH 22.10.1996, 95/14/0018; VwGH 30.9.1999, 99/15/0106, 0107; VwGH 30.11.1999, 94/14/0166).

Im konkreten Fall dienten die im Zusammenhang mit den bei Einbringung des gegenständlichen Einzelunternehmens zurückbehaltenen, unstrittig betrieblich begründeten Verbindlichkeiten nicht zur Finanzierung von ins Privatvermögen überführten Vermögensgegenständen. Die betriebliche Veranlassung der strittigen Verbindlichkeiten ging damit nicht verloren, wurden doch auch sämtliche Aktiva des gegenständlichen Einzelunternehmens an die DR GmbH übertragen.

Nach der Rechtsprechung kann eine Verbindlichkeit nicht mit steuerlicher Wirkung umgewidmet werden. Der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang kann nicht durch bloße Willensentscheidung des Steuerpflichtigen beeinflusst werden (vgl. VwGH 30.9.1999, 99/15/0106).

Betrieblich veranlasste Verbindlichkeiten, die umgründungsbedingt vom Einbringer zurückbehalten werden, ändern ihre Eigenschaft als betrieblich veranlasste Verbindlichkeiten insbesondere dann nicht, wenn das Zurückbehalten der Verbindlichkeit - wie im konkreten Fall unzweifelhaft gegeben - zur Beseitigung einer Überschuldung als Umgründungshilfe erfolgt (vgl. BM Finanzen vom 22. August 1997, Behandlung der Aufwandszinsen bei umgründungsbedingt zurückbehaltenen Verbindlichkeiten, in: RdW 1997/12, Seite 767).

Die strittigen Verbindlichkeiten blieben somit mit der betrieblichen Sphäre verhaftet. Die im Berufungsjahr erklärten Schuldzinsen (samt Spesen) sowie die strittigen Kursgewinne waren daher der ehemaligen betrieblichen Sphäre des Bw. zuzuordnen und führten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu nachträglichen Einkünften im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988.

Unverständlich ist in diesem Zusammenhang, dass von Seitens des Bw. einerseits selbst die in Rede stehenden Verbindlichkeiten dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden, indem - im Übrigen in unstrittiger Weise - die entstandenen Aufwandszinsen (samt Spesen) bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als nachträgliche Betriebsausgaben angesetzt werden, andererseits aber im Zusammenhang mit Kursgewinnen die betriebliche Veranlassung der gegenständlichen Verbindlichkeiten verneint wird. Aus steuerrechtlicher Sicht erscheint es nur konsequent zu sein, wenn zum einen Zinsen aus einer Verbindlichkeit zu nachträglichen Betriebsausgaben führen und zum anderen ein Kursgewinn der gleichen Verbindlichkeit nachträgliche Betriebseinnahmen auslöst.

Vom Bw. bzw. von seiner steuerlichen Vertretung wird in diesem Zusammenhang die Rechtsansicht vertreten, dass die Besteuerung der Kursgewinne gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 nur bei Einkünften aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit erfolgen könne und die Einbringung eines Betriebes nach Art. III UmgrStG weder eine Betriebsaufgabe noch eine Betriebsveräußerung darstelle. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Nur Einkünfte aus einer "ehemaligen Tätigkeit" werden nach § 32 Z 2 EStG 1988 erfasst. Eine "ehemalige Tätigkeit" liegt dann vor, wenn die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden ist (vgl. Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 60 zu § 32 EStG 1988).

Wird anlässlich der Einbringung eines Betriebes in eine Körperschaft eine (betrieblich veranlasste) Verbindlichkeit zurückbehalten, dann sind nach herrschender Lehre und Verwaltungspraxis die Zinsen aus der zurückbehaltenen Verbindlichkeit nachträgliche Betriebsausgaben, wenn für das Zurückbehalten der Verbindlichkeit ein wirtschaftlicher Grund vorliegt und die Verbindlichkeit planmäßig getilgt wird (vgl. zB Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 330 zu § 4 EStG 1988 bzw. Tz 77/1 zu § 32 EStG 1988; BM Finanzen vom 22. August 1997, Behandlung der Aufwandszinsen bei umgründungsbedingt zurückbehaltenen Verbindlichkeiten, in: RDW 1997/12, Seite 767).

Daraus folgt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass entgegen der Ansicht des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung nach einer erfolgten Umgründung beim Einbringer von einer "ehemaligen Tätigkeit" gesprochen werden kann. Vollständigkeitsshalber sei an dieser Stelle erwähnt, dass der Unabhängige Finanzsenat als unabhängige Verwaltungsbehörde zwar nur an das Gesetz, nicht aber an Richtlinien, Erlässe, Einzelerledigungen des Bundesministeriums für Finanzen gebunden ist, diese aber durchaus als Auslegungsbehelf für seine Entscheidungsfindung heranziehen kann.

Der Rechtsansicht des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung, wonach die Einbringung eines Betriebes weder eine Betriebsaufgabe noch eine Betriebsveräußerung darstelle, ist auch zu entgegnen, dass nach den Grundsätzen des allgemeinen Steuerrechts die Einbringung einen

---

Tauschvorgang darstellt (das eingebrachte Objekt wird gegen Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Körperschaft getauscht), der ertragsteuerlich (§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988) als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln ist. In § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 wird diese Tauschfiktion für die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft grundsätzlich aufrechterhalten, wenn die Einlage oder Einbringung nicht unter das UmgrStG fällt oder das UmgrStG dies vorsieht. Damit ist eine unmittelbare Verknüpfung zwischen der Tauschfiktion des § 6 Z 14 EStG 1988 einerseits und den Bestimmungen des UmgrStG andererseits hergestellt. Auf diese Weise ist klargestellt, dass eine Ausnahme von der Gewinnrealisierung infolge Verwirklichung der Tauschfiktion des § 6 Z 14 EStG 1988 lediglich auf Grundlage des UmgrStG möglich ist (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Khun<sup>3</sup>, UmgrStG-Kommentar, Tz 14 sowie Tz 22 zu § 12 UmgrStG).

Mit dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bw., wonach - wären die gegenständlichen Darlehenskonvertierungen dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen - die hier strittigen Kursgewinne ebenfalls außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist realisiert worden seien, wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für den Bw. angesichts des unstrittig vorliegenden Sachverhaltes (Darlehenskonvertierungen von SFr in JPY am 15. März 2000 bzw. am 30. November 2000, Darlehenskonvertierungen von JPY in ATS am 24. Jänner 2001) und auf Grund der obigen rechtlichen Ausführungen zu Punkt 1 nichts zu gewinnen.

Der Berufung war daher auch in diesem Berufungspunkt ein Erfolg zu versagen.

Gesamthaft gesehen war somit - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtiger - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. Juni 2006