

TE Vwgh Erkenntnis 2008/8/27 2008/15/0127

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.08.2008

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §21 Abs1

EStG 1988 §4 Abs1

EStG 1988 §4 Abs3

EStG 1988 §6

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2008/15/0147 E 27.08.20082008/15/0192 E 27.08.2008

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der G GmbH in I, vertreten durch Mag. Peter Lorenz, Steuerberater in 6430 Ötztal Bahnhof, Bahnhofstraße 20, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 14. Dezember 2007, RV/0378-I/06, betreffend Körperschaftsteuer 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die streitgegenständlichen Vorgänge haben sich bei der G-GmbH ereignet. Die G-GmbH (im Folgenden als Beschwerdeführerin bezeichnet), die gemäß § 7 Abs 3 KStG 1988 ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln hatte, ist auf der Grundlage des Verschmelzungsvertrages vom 27. September 2007 als übertragende Gesellschaft mit der beschwerdeführenden GmbH (Gesamtrechtsnachfolgerin) verschmolzen worden.

In der Niederschrift vom 25. April 2006 über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten, das Kalenderjahr 2004 umfassenden Außenprüfung ist u.a. folgende Feststellung des Prüfers festgehalten:

"Konvertierung Fremdwährungsdarlehen JPY in CHF:

Lt. Vereinbarung v. 11.3.2004 wurden die beiden JPY-Fremdwährungsdarlehen per 15.3.2004 in Schweizer Franken konvertiert. Lt. Buchhaltung bzw. Eröffnungsbilanzen wiesen die JPY-Fremdwährungsdarlehen bei der Sparkasse I mit den Kontonummern 0074-xxx180 bzw. 0074-yyy198 vor der Konvertierung Salden in Höhe von -1.659.606,57 EUR bzw. -1.045.753,80 EUR aus. Zum Zeitpunkt der Konvertierung am 15.3.2004 betrug der Kurs EUR/JPY 143,08 bzw. EUR/CHF 1,5683. Durch die Konvertierung verringerten sich die Schulden des EUR/JPY-Fremdwährungsdarlehens mit der Nummer 0074- xxx180 auf -1.261.909,98 EUR und bei jenem mit der Nummer 0074- yyy198 auf -795.156,22 EUR. Nach der Konvertierung in CHF wiesen die neu eröffneten Konten (ebenfalls Sparkasse I) mit den Nummern 0074-zzz522 bzw. 0074-aaa530 Salden in Höhe von -1.979.053,41 CHF bzw. -1.247.044,13 CHF auf."

Nach den Feststellungen des Prüfers habe die Beschwerdeführerin den durch die Konvertierung von JPY in CHF entstandenen Kursgewinn, der 648.293 EUR betrage, im Jahre 2004 nicht gewinnerhöhend berücksichtigt. Die Beschwerdeführerin habe der Sparkasse I nach der Konvertierung zwar noch 1.261.909,98 EUR und 795.156,62 EUR geschuldet, nach Ansicht des Prüfers unterscheide sich aber das Schuldverhältnis in CHF vom Schuldverhältnis in JPY, und zwar gerade in jenen Faktoren, welche den Hauptgegenstand des Vertragsverhältnisses betreffen, nämlich in Art und Umfang der geschuldeten Geldmittel sowie in Art und Umfang des Währungsrisikos. Deshalb müssten die JPY- bzw. CHF-Fremdwährungskonten als selbständige und von einander getrennte Wirtschaftsgüter betrachtet werden. Die Konvertierung der Fremdwährungsdarlehen von JPY in CHF führe daher im Jahr 2004 zu einem steuerlichen Gewinn.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004, mit welchem sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers anschloss, erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Zur Begründung brachte sie vor, das Finanzamt gehe offensichtlich von einem Tausch von Wirtschaftsgütern aus, nämlich von einem Tausch der Verbindlichkeit in JPY gegen eine Verbindlichkeit CHF. Diese Auffassung überzeuge nicht, weil ein Darlehen durch eine Reihe von Kriterien (Vertragsdauer, Laufzeit, Art der Verzinslichkeit, Rückzahlungsmodalitäten, Sicherheiten, Währung) individualisiert werde.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei der Ausdruck "Darlehenskonvertierung" falsch. In Wahrheit werden nämlich nicht das Darlehen konvertiert, sondern nur ein Charakterisierungsmerkmal

des Darlehens geändert.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei einzig entscheidungsrelevant, ob durch den Wechsel der Währung ein neues Wirtschaftsgut entstehe. Nach den Kreditverträgen sei dem Schuldner die Inanspruchnahme einer Reihe von Währungen gestattet. Die Änderung der Währung während der Laufzeit des Darlehens könne ohne Zustimmung des Gläubigers erfolgen. Die Ausübung dieses Rechts führe nicht zur Auflösung des ursprünglichen Rechtsverhältnisses und zur Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses. Es entstehe nicht eine neue Verbindlichkeit. Alle Charakterisierungsmerkmale der Verbindlichkeit bis auf eines, nämlich die Währung, blieben gleich. Der im Kreditvertrag ausbedungene Betrag werde bloß in einer anderen Währung in Anspruch genommen. Die Laufzeit ändere sich nicht, auch die Sicherheiten blieben gleich. Es seien auch nicht neue Kreditverträge unterfertigt worden. Es handle sich also nach wie vor um die selbe Vertragsbeziehung und das selbe Wirtschaftsgut.

Auch das Zivilrecht stütze diese Auffassung. Ein Neuerungsvertrag komme nur zustande, wenn nach dem Willen der vertragsabschließenden Parteien das ursprüngliche Schuldverhältnis unter Änderung des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes durch ein neues ersetzt werde. Zu einer Neuerung gehöre die Absicht der Parteien, durch die Konstituierung einer neuen Verbindlichkeit die alte zu tilgen. Die Vereinbarung einer anderen Währung stelle eine Schuldänderung, nicht eine Novation dar.

Der Darlehensvertrag in fremder Währung mit der vereinbarten Möglichkeit eines auf erhöhte Marktflexibilität zielenden "Switchens" entspreche im gegenständlichen Fall ohne Zweifel den konkreten wirtschaftlichen Zielsetzungen der Vertragspartner. Eine steuerrechtliche Beurteilung, die unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung entsprechende Sachlage, nämlich die Identität des Schuldverhältnisses, in einen Tausch umdeute, sei unzulässig.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, folgender Sachverhalt stehe als erwiesen fest:

Mit Kreditverträgen vom 24. September 1999 habe die Sparkasse I der Beschwerdeführerin unter der Konto Nr. 0074-yyy198 einen Kredit über 13.000.000 S und unter der Konto Nr. 0074-xxx180 einen Kredit von 20.000.000 S gewährt. Die Kreditsummen seien der Beschwerdeführerin auf den angeführten Konten in JPY zur Verfügung gestellt worden.

Für die Rückzahlung des Kredites mit einer Laufzeit von 15 Jahren sei vereinbart worden, dass diese nach zwei tilgungsfreien Jahren in 13 jährlichen Kapitalsraten erfolgen solle, wobei Sondertilgungen zum Ende der jeweils laufenden Zinsperiode gestattet seien. Der Zinsfuß für die jeweilige Kreditausnutzung sei von der Lage am Euro-Geldmarkt abhängig.

Die Vereinbarung betreffend die Konvertierung laute:

"Sie sind berechtigt, den Kredit in anderen frei konvertierbaren Währungen auszunützen, jedoch nur zu den unter Punkt 4. genannten Zinsänderungsterminen per 31.3., 30.6., 30.9.

u. 31.12. j.J., wobei Sie uns rechtzeitig (d.h. spätestens zwei Wochen vor dem jeweiligen Roll-Over-Termin) einen entsprechenden schriftlichen Auftrag übergeben. In diesem Fall berechnen wir eine Bearbeitungsgebühr in Höhe von 0,5 % der Kreditsumme. Wir behalten uns jedoch das Ablehnungsrecht für bestimmte Fremdwährungen vor.

...

Durch eine solche Konvertierung wird Ihnen keine Verfügung über die neuen Kreditmittel eingeräumt, sondern es entsteht lediglich die Verpflichtung für Sie, die Kreditschuld in der konvertierten Währung rückzuführen.

Durch die Konvertierung unserer Forderung entsteht kein neues Schuldverhältnis und es gelten die vereinbarten Sicherheiten auch für die Forderung in der jeweiligen Währung unverändert weiter."

Über Auftrag der Beschwerdeführerin seien die in Rede stehenden Fremdwährungskredite mit 11. März 2004 in CHF konvertiert worden. Die Kredite seien ab diesem Zeitpunkt über die Konten Nr. 0074-zzz522 und 0074-aaa530 im Sinne des Kreditvertrages vom 24. September 1999 in CHF geführt worden. Im Schreiben der kreditgewährenden Bank vom 11. März 2004 sei festgehalten worden, dass alle übrigen Bedingungen und Modalitäten der Kreditvereinbarungen vom 24. September 1999 samt Nachträgen unverändert blieben.

Strittig sei, ob der erzielte Währungsgewinn (648.293 EUR) bereits mit der Konvertierung von JPY in CHF realisiert worden sei, oder ob dieser erst im Zeitpunkt der Kreditrückzahlung oder Konvertierung in Euro auszuweisen sei.

Die Beschwerdeführerin vertrete die Auffassung, eine Novation, bei der die alte Verbindlichkeit unter gleichzeitiger Begründung einer neuen Verbindlichkeit aufgehoben werde, liege insbesondere dann nicht vor, wenn ein Fremdwährungskreditvertrag eine sogenannte "Multi-Currency-Klausel" beinhalte, bei der die Konvertierungsmöglichkeit durch den Kreditnehmer bereits bei der Kreditaufnahme vorgesehen sei. Ein Kreditvertrag in fremder Währung mit der Vereinbarung der Möglichkeit des "Switchens" zwischen Währungen entspreche den konkreten Zielsetzungen der Vertragspartner.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei für die Beurteilung der Gewinnrealisierung im streitgegenständlichen Fall von entscheidender Bedeutung, ob die ursprünglich aufgenommene Kreditverbindlichkeiten trotz vorgenommener Konvertierungen nach wie vor als ein einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen sei oder ob mehrere selbständige Wirtschaftsgüter vorlägen.

Die Identität in der Person des Vertragspartners reiche nicht aus, um von einem einheitlichen Wirtschaftsgut auszugehen. Wirtschaftlich abgrenzbare Teile einer Geschäftsverbindung zu einer Bank fänden ihren Ausdruck, indem jeweils über ein bestimmtes Konto sämtliche Vorgänge innerhalb dieses Teiles der Geschäftsbeziehung abgewickelt würden. Jedes dieser Konten repräsentierte eine einzelne Geldforderung und damit ein für sich selbständiges Wirtschaftsgut.

Auch bei der hier strittigen Konvertierung der Beträge von JPY in CHF werde die Identität der Verbindlichkeiten nicht gewahrt. Es sei daher von unterschiedlichen Wirtschaftsgütern auszugehen, auch wenn zum Zeitpunkt der Transaktion der Gegenwert beider Währungsbeträge in Euro gleich hoch sei. Die eingegangenen Verbindlichkeiten in CHF unterscheidet sich von jener auf Basis von JPY gerade in jenen wesentlichen Faktoren, die eine Verbindlichkeit als selbständiges Wirtschaftsgut kennzeichneten, nämlich in Art und Umfang der geschuldeten Geldmittel sowie in Art und Umfang des Währungsrisikos. Die Darlehenskonvertierung stelle somit einen Verbindlichkeitstausch dar, bei dem die ursprüngliche Fremdwährungsschuld (in JPY) unter Eingehung einer entsprechenden anderen Fremdwährungsschuld

(in CHF) getilgt werde. Wirtschaftlich betrachtet sei der Tausch eine Veräußerung des hingegebenen Wirtschaftsgutes und eine Anschaffung des im Wege des Tausches hereingenommenen Wirtschaftsgutes. Die dabei entstehenden Kursgewinne (infolge eines im Tilgungszeitpunkt gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt gesunkenen Kurses) seien stets im Konvertierungszeitpunkt realisiert.

Die Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach es bei einer Konvertierung von einer zum Euro währungskurslabilen Währung in eine andere zum Euro währungskurslabile Währung zu keiner Gewinnrealisierung komme, sondern erst zu jenem Zeitpunkt, in dem endgültig in Euro konvertiert werde, könne die belangte Behörde nicht teilen. Mit der Konvertierung einer Verbindlichkeit in eine andere Währung werde von einem Risikobereich in einen gänzlich anderen gewechselt; das Schicksal der nunmehr bestehenden Verbindlichkeit sei unabhängig von der Entwicklung der früheren Währung nach der Konvertierung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Der Tausch gehört wie der Verkauf zu den Umsatzgeschäften und führt zur Gewinnrealisierung (vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 114; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 60 zu § 6 EStG). Dies gilt für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

und auch für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (vgl. Doralt, EStG11, § 4 Tz 208). Bei gleichzeitiger Erbringung von Leistung und Gegenleistung aus einem Tausch tritt die Gewinnverwirklichung bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und bei jener durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im gleichen Zeitpunkt ein.

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde im Vorgang der Konvertierung der in Rede stehenden Kreditverbindlichkeiten von JPY in CHF einen Tausch erblickt und dies damit begründet, dass es sich bei den Verbindlichkeiten vor und nach der Konvertierung jeweils um unterschiedliche Wirtschaftsgüter gehandelt habe.

In der Beschwerde wird dagegen vorgebracht, eine Kreditschuld sei durch eine Reihe von Kriterien individualisiert, wie die Vertragsparteien, die Laufzeit, die Art der Verzinslichkeit, die Rückzahlungsmodalitäten, die Sicherheiten und die Währung. Nicht jede Änderung eines dieser Kriterien führe zu einem neuen Wirtschaftsgut und damit zu einem Tausch. So habe auch der Bundesminister für Finanzen in einem in SWK 2002, 298, wiedergegebenen Erlass die Rechtsmeinung kundgetan, dass die Änderung der Verzinslichkeit bei einem bestehenden Fremdwährungskredit nichts an der Identität der Kreditverbindlichkeit ändere, also kein Tausch von Verbindlichkeiten (mit entsprechender Gewinnrealisierung) anzunehmen sei. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin gelte gleiches für den Fall der Vereinbarung eines Wechsels der Währung. Im gegenständlichen Fall sei dem Schuldner vertraglich das Recht eingeräumt gewesen, während der Laufzeit des Darlehens die Währung zu ändern. Die Konvertierung der Währung habe daher nicht zu einer neuen Verbindlichkeit, einem neuen Wirtschaftsgut geführt. Nach dem Wechsel der Währung von JPY in CHF seien noch immer die gleiche Vertragsbeziehung und die gleiche Fremdwährungsverbindlichkeit vorgelegen.

Mit diesem Vorbringen ist die Beschwerdeführerin im Ergebnis im Recht:

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0116, mit der Konvertierung der Verbindlichkeit aus einem Fremdwährungskredit von JYP in CHF bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner befasst. Er hat zu Recht erkannt, dass nicht bereits die Konvertierung der Verbindlichkeit von einer wechselkurslabilen in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschaltete Währung Gewinnauswirkungen zeitigt, und u.a. ausgeführt:

"Soweit in der Literatur die Ansicht vertreten wird (vgl. Atzmüller/Mayr, RdW 646/2004), die Konvertierung stelle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Verbindlichkeitstausch dar, der auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner zu einer Gewinnrealisierung führen müsse, ist dem entgegenzuhalten, dass in der bloßen mit dem bisherigen Schuldner getroffenen Vereinbarung, eine bestehende Verbindlichkeit in einer anderen Währungseinheit zurückzuzahlen, kein Erwerb eines 'anderen Wirtschaftsgutes' liegt."

Der einkommensteuerliche Begriff des Wirtschaftsgutes hat im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich den gleichen Inhalt wie im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die Beurteilung, unter welchen Voraussetzungen die Änderung der Modalitäten einer Verbindlichkeit zu einem "anderen Wirtschaftsgut" führt, hat daher in Bezug auf die Gewinnermittlung durch

Betriebsvermögensvergleich in gleicher Weise zu erfolgen wie für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Solcherart hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt, indem sie im angefochtenen Bescheid - in Bezug auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich - in der Konvertierung der Verbindlichkeit von einer wechsellablen in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschalteten Währung den Erwerb eines "anderen Wirtschaftsgutes" erblickt und als Folge dessen einen Tausch von Wirtschaftsgütern angenommen hat. Die Vereinbarung, dass eine bestehende Kreditverbindlichkeit statt in der einen Fremdwährung in einer anderen Fremdwährung berechnet wird, ändert nichts am Wirtschaftsgut "Fremdwährungsverbindlichkeit".

In der Tat tritt auch bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Gewinnrealisierung erst (anteilig) mit der (anteiligen) Tilgung der Fremdwährungsverbindlichkeit oder, sollte eine solche vereinbart werden, bereits mit der Konvertierung der Verbindlichkeit in Euro ein.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass auch in der unternehmensrechtlichen Literatur nicht einhellig die Meinung vertreten wird, die Konvertierung einer Fremdwährungsverbindlichkeit in eine andere Fremdwährung zwingt zu einem Gewinnausweis (vgl. Wiesner, RWZ 2008, 74 (75)).

Der angefochtene Bescheid ist sohin mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II. Nr. 333/2003.

Wien, am 27. August 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150127.X00

Im RIS seit

27.09.2019

Zuletzt aktualisiert am

27.09.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at