

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache G.B. vertreten durch die Höllermeier Schaller & Partner GmbH & CoKG, Steuerberatungskanzlei, Karl Emmingerstraße 23, 5020 Salzburg gegen die Bescheide des FA Salzburg-Land vom 21.01.2010 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008, Festsetzung der Anspruchszinsen 2005 bis 2008, Vorauszahlungsbescheid Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Festgestellt wird vorerst, dass der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 29.6.2015 seine Beschwerde vom 6.2.2010 bzw. den Vorlageantrag vom 10.5.2010 auf den Beschwerdepunkt der nicht anerkannten nachträglichen Betriebsausgaben (Zinsen für ein im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die M.B. GmbH zurückbehaltenes Darlehen, *BP Bericht, TZ 3*) bzw auf die damit zusammenhängenden Anspruchszinsen eingeschränkt hat, sodass nur mehr über diese Beschwerdevorbringen abzusprechen war.

1. Verfahrensgang

Anlässlich einer gem. § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) beim Beschwerdeführer (Bf) durchgeführten **Außenprüfung** im Jahr 2009 für die Jahre 2005 bis 2008 wurde folgendes festgestellt:

Das Einzelunternehmen G.B.1 wurde gemäß Art.III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) zum 30.9.2004 in die M.B. GmbH eingebracht.

Im Jahr der Umgründung hat der Bf für die Einreichung eines positiven Einbringungswertes (Verkehrswerte, pos. Eigenkapital) eine rückwirkende Bareinlage in Höhe von € 266.000,00 getätigt. Die Zinsaufwendungen für die fremdfinanzierte Bareinlage wurden durch den Bf als Betriebsausgaben steuerlich abgesetzt. Die Betriebsprüfung anerkannte die Zinsaufwendungen für die fremdfinanzierte Bareinlage nicht als nachträgliche Betriebsausgaben (*TZ 3 des BP-Berichtes*).

In seiner **Stellungnahme vom 11. Dezember 2009 zu den Prüfungsfeststellungen der Betriebsprüfung** hielt der Bf fest:

Wenn anlässlich der Einbringung eines Betriebes in eine Körperschaft eine Verbindlichkeit zurückbehalten wird, so wären die Zinsen aus der zurückbehaltenen Verbindlichkeit nachträgliche Betriebsausgaben, wenn für das Zurückbehalten der Verbindlichkeit ein wirtschaftlicher Grund vorläge und die Verbindlichkeit planmäßig getilgt werden würde. Ein wirtschaftlicher Grund läge insbesondere dann vor, wenn die Verbindlichkeit zur Beseitigung einer Überschuldung zurückbehalten werden würde. De facto würde der in Frage stehende Kredit vom Bf zurückbehalten und planmäßig getilgt, daher wären die Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen.

Am 21.1.2010 ergingen die **Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008, Vorauszahlungsbescheid Einkommensteuer 2010 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2005 bis 2008**, mit denen das Finanzamt die Feststellungen der Betriebsprüfung (*TZ 3 des BP-Berichtes*) bestätigte.

Am 6. Februar 2010 legte der Bf das **Rechtsmittel der Beschwerde** ein.

Das Finanzamt wies die Beschwerde für die streitgegenständlichen Jahre 2005 bis 2008 mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 26. 4. 2010 betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen** ab und begründete diese wie folgt:

Für die Zurückbehaltung eines Darlehens müsste es einen wirtschaftlichen Grund geben und die Verbindlichkeit planmäßig getilgt werden.

Nach der Judikatur würde bei Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter im Zuge einer Einbringung des gesamten Betriebes in eine GmbH gem. § 16 UmgrStG ein Entnahmetatbestand verwirklicht. Das zurückbehaltene Darlehen wiese keinen so engen Zusammenhang mit dem Betrieb auf, als dass es nur betrieblich abgewickelt werden könnte. Im Hinblick auf den Entnahmetatbestand lägen demnach keine nachträglichen Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG vor.

Daraufhin stellte der Bf am 10. 5. 2010 den **Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.**

Gleichzeitig stellte er den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Mit Fax vom 9.6.2015 **zog** der Bf den **Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.**

2. entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel.

Das Einzelunternehmen G.B.1 wurde gemäß Art.III Umgründungsgesetz (UmgrStG) zum 30.9.2004 in die M.B. GmbH eingebracht.

Im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens des Bf in die M.B. GmbH wurde, um ein positives Eigenkapital darzustellen, der Betrag von € 266.000,00 in der Einbringungsbilanz als Bareinlage dargestellt und in weiterer Folge dieser Betrag durch teilweise Zurückbehaltung von Darlehensverbindlichkeiten gegen den Raiffeisenverband Salzburg gebucht (Einbringungsvereinbarung 03/2005, Einbringungsbilanz zum 30.09.2004, TZ 3 des BP-Berichtes vom 18.1.2010).

Die Zinsen daraus wurden als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht.

II. Beweismwürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

III.Rechtsausführungen

Gemäß § 4 Abs 4 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl 1988/400 (EStG), sind jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben.

Nach § 32 Z 2 EStG 1988 1. Teilstrich gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs 2 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG. Diese Bestimmung 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.

Der Entscheidung des UFS 25.11.2010, RV/0483-F/09 ist die dazu maßgebliche Literatur und Judikatur zu entnehmen:

"Nachträgliche Betriebsausgaben liegen nur insoweit vor, als die Aufwendungen mit der ehemaligen Tätigkeit in (unmittelbarem) wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. *Doralt*, EStG12, § 32 Tz 72; *Hofstätter-Reichel*, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 32 EStG 1988 Tz 28). Dies ist ua dann nicht der Fall, wenn Aufwendungen ihre Ursache in der Zeit nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit haben.

Nach der Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung anfallende Schuldzinsen für (nachweislich) betrieblich begründete Verbindlichkeiten sind nur insoweit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, als diese Verbindlichkeiten betrieblich veranlasst bleiben (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018). Geht der betriebliche Veranlassungszusammenhang durch die Veräußerung bzw. Aufgabe verloren, dann sind die Zinsen nicht mehr abzugsfähig (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250). Dies ist insbesondere dann der Fall, soweit

- die Verbindlichkeiten der Finanzierung von Wirtschaftsgütern gedient haben, die der Steuerpflichtigen bei der Betriebsaufgabe in sein Privatvermögen überführt hat,
- die Verbindlichkeiten im Veräußerungserlös bzw. in den vorhandenen Aktiva Deckung finden (VwGH 30.9.1999, 99/15/0106),
- die Verbindlichkeiten durch die Verwertung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden könnten (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018), oder
- dem Steuerpflichtigen nach der Betriebsaufgabe (-veräußerung) eine Tilgung der Schuld zugemutet werden kann (vgl. *Doralt*, EStG4, § 32 Tz 74; *Hofstätter-Reichel*, a.a.O., § 32 EStG 1988 Tz 38)."

Gemäß § 16 Abs 5 Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/ in der 2000 geltenden Fassung BGBl. Nr. 797/1996 (UmgrStG), kann abweichend von § 14 Abs 2 bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.
2. Die in Z 1 genannte Passivpost kann den Gesamtbetrag der getätigten Entnahmen insoweit übersteigen, als nach Abzug dieser Passivpost ein positiver Verkehrswert verbleibt. In diesem Fall gilt der übersteigende Teil, soweit er zusammen mit den getätigten Entnahmen 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nicht übersteigt, als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.
3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.
4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt.
5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden.

Gemäß § 205 Abs 1 erster Satz Bundesabgabenordnung (BAO) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung von Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs 2 BAO betragen die Anspruchszinsen 2 Prozent über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

IV. Erwägungen

Im Jahr der Umgründung hat der Bf für die Einreichung eines positiven Einbringungswertes (Verkehrswerte, pos. Eigenkapital) eine rückwirkende Bareinlage in Höhe von € 266.000,00 getätigt. Die Zinsaufwendungen für die fremdfinanzierte Bareinlage wurden durch den Bf als Betriebsausgaben steuerlich abgesetzt.

Strittig ist die steuerliche Anerkennung der Zinsaufwendungen für das zurückbehaltene Darlehen als Betriebsausgaben.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255; und VwGH 30.09.2009, 2004/13/0169) bewirkt die Einbringung des gesamten Betriebes eines Einzelunternehmens mit Ausnahme eines Kredites nach Art. III UmgrStG, dass das einzelne zurückbehaltene Wirtschaftsgut - Kreditschuld - in das Privatvermögen überführt wird. Mit der Zurückbehaltung einer Verbindlichkeit wird ein Entnahmetatbestand verwirklicht. Nachträgliche Wertänderungen in diesem Privatvermögen wie zB das Entstehen von Kursgewinnen bei Fremdwährungskrediten lassen eine Beurteilung derselben als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht zu. Dies gilt auch bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Grundes wie etwa der Beseitigung einer Überschuldung für die Zurückbehaltung.

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Rechtsansicht. Im Lichte dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können auch die nach der Entnahme ins Privatvermögen anfallenden Zinsen und Spesen dieser Kreditverbindlichkeit nicht mehr als nachträgliche Betriebsausgaben qualifiziert werden (siehe dazu auch *Jakom*, EStG, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 8. Auflage 2015).

Der Verweis des Bf auf die Rechtsprechung des BFH bzw auf den Erlass des BMF aus dem Jahr 1997 muss daher ins Leere gehen.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Die Zinsbescheide sind an die im Spruch der zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheide ausgewiesenen Nachforderungen bzw. Gutschriften gebunden. Wegen der genannten Bindung sind Anspruchszinsenbescheide allerdings nicht mit der Begründung anfechtbar, die maßgebenden Einkommensteuerbescheide seien inhaltlich rechtswidrig. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst gegebenenfalls einen Anspruchszinsenbescheid aus.

Erweisen sich die Stammabgabenbescheide (Einkommensteuerbescheide) nachträglich als rechtswidrig und werden diese entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem

Umstand mit an die Abänderungsbescheide gebundene Zinsenbescheide Rechnung getragen.
Es erfolgt keine Abänderung der ursprünglichen Zinsenbescheide.

Das Beschwerdevorbringen bezieht sich ausschließlich auf den Inhalt der Sachbescheide.
Diese Vorbringen waren nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von
Anspruchszinsen in Frage zu stellen (Ritz, BAO3, § 205 Tz 32 bis 35).

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

IV.Zulässigkeit einer 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.

Eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Die Frage nach der Absetzbarkeit von Zinsen für ein im Zuge der Einbringung des
Einzelunternehmens in eine GmbH zurückbehaltenes Darlehen als nachträgliche
Betriebsausgaben wird durch die Rechtsprechung des VwGH beantwortet.

Salzburg-Aigen, am 7. Juli 2015