



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der xyKG, 00Z, vertreten durch Donau Beratung Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GesmbH, 4030 Linz, vom 16. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 15. Jänner 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (infolge Bw.) ist die xyKG . Der Gewinn für das Jahr 2008 wird gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

Am 17. November 2009 wurde der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2008 vom Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. übermittelte die Unterlagen über die Vermietung und Verpachtung XXX. am 17. Dezember 2009.

Mit E-Mail vom 18. Dezember 2009 wurde die Bw. ersucht zu klären und Nachweise in Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen zu erbringen, da Kursverluste aus einem Schweizer Franken Kredit (CHF-Kredit) bzw. Wertpapiere in Höhe von 24.000 € als Ausgaben geltend gemacht worden seien. Diesbezüglich sei bekanntzugeben, ob das Darlehen getilgt oder ob in eine andere Währung konvertiert worden sei.

In Beantwortung des E- Mails gab der steuerliche Vertreter der Bw. an, dass es sich um Kursverluste von Wertpapieren handeln würde die zur Besicherung des CHF Kredites dienen würden. Es sei eine Aufteilung in Sonderbetriebsvermögen und Vermietung und Verpachtung vorgenommen worden und die Kursverluste seien anteilig im Sonderbetriebsvermögen geltend gemacht worden. In diesem Zusammenhang seien auch die Unterlagen beigelegt worden.

Am 15. Jänner 2010 erließ das Finanzamt den Bescheid über die Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008.

Gleichzeitig wurde der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 am 15. Jänner 2010 erlassen mit der Begründung, dass „ Wertpapiere dann zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, wenn sie zur Deckung von Abfertigungs- oder Pensionsrückstellungen erforderlich sind bzw. den unmittelbaren Betriebsgegenstand bilden (z.B. bei einem Wertpapierhändler). Sind die Wertpapiere nicht aus Betriebsmitteln angeschafft bzw. nicht unmittelbar für Zwecke des Betriebes (z.B. Verpfändung für Betriebsschulden) eingesetzt worden, können sie nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gerechnet werden (VwGH 17.4.1974, 0732/72). Die Kursverluste, die in Rahmen des Sonderbetriebsvermögens als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden, sind aus dem Verkauf von Wertpapieren entstanden, die zur Besicherung des CHF- Kredites dienten. Wie o.a. sind diese Wertpapiere kein notwendiges Betriebsvermögen, da sie nicht unmittelbar dem Zweck des Betriebes dienen, somit sind auch die Kursverluste daraus steuerlich nicht anzusetzen. Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen sind nur zum Zeitpunkt der Konvertierung in €- Währung oder der Tilgung steuerlich wirksam. Da aus der Aktenlage dies nicht hervorgeht, konnten auch diese Kursverluste nicht anerkannt werden“.

Gegen den Feststellungsbescheid 2008 brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein mit der Begründung, dass die entsprechenden Wertpapierdepots für die Sonderbetriebsvermögen darstellenden Liegenschaftsschulden (CHF Kredit) verpfändet worden seien und daher seien die Verluste im Ausmaß des Sonderbetriebsvermögens aufwandswirksam angesetzt worden. Zum Nachweis der Verpfändung werde der Verpfändungsvertrag mit der Volksbank BB sowohl betreffend das Wertpapierkonto bei der Volksbank selbst als auch bei der Direktanlage beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 2010 wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

„Wertpapiere gehören dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie zur Deckung von Abfertigungsrückstellungen oder Pensionsrückstellungen erforderlich sind, bzw. den

unmittelbaren Betriebsgegenstand bilden (z.B. bei einem Wertpapierhändler). Sind die Wertpapiere nicht aus Betriebsmitteln angeschafft bzw. nicht unmittelbar für Zwecke des Betriebes (z.B. Verpfändung für Betriebsschulden) eingesetzt worden, können sie nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gerechnet werden (VwGH 17.4.1974, 0732/72)".

In der Folge beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung.

In Beantwortung des Vorhalts vom 1. Dezember 2012 führte die Bw. im Schreiben vom 20. Jänner 2012 Folgendes aus:

„Im Jahr 2001 machte ich mich in Z. als Rechtsanwalt selbständig. Im Jahr 2004 erfolgte die Gründung der K. (siehe Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag). In der Folge zeichnete sich ab, dass die Büroräumlichkeiten in den angemieteten Räumlichkeiten H., Z., nicht mehr ausreichen werden. Eine Vergrößerung der Büroräumlichkeiten im dortigen Gebäude war nicht sinnvoll möglich.

Ich entschloss mich daher zum Ankauf der L. Z. mit dem darauf befindlichen Gebäude H1, welches denkmalgeschützt ist und vollständig generalsaniert werden musste. Diese Arbeiten fanden im Jahr 2005 statt und es erfolgte die Übersiedlung in die neuen Büroräumlichkeiten per 1.1.2006. Die restlichen Räumlichkeiten des Hauses H1 wurden an T. vermietet (siehe Mietverträge).

Relativ rasch nach Fertigstellung des Gebäudes fand eine Umsatzsteuerprüfung hinsichtlich der Gebäudeinvestitionen statt, die unbeanstandet blieb, wobei sich auch aus dieser Umsatzsteuerprüfung die Aufteilung im Verhältnis 54,36 : 45,46 Büroräumlichkeiten zu vermieteten Wohnräumen und somit zu Sonderbetriebsvermögen und Vermietung und Verpachtung ergeben hat.

Nur am Rande sei erwähnt, dass mit dem Umzug in die neuen Büroräumlichkeiten auch ein nicht unbeträchtlicher Werbeeffekt verbunden war, der sich in einem positiven Geschäftserfolg niedergeschlagen hat. In diesem Zusammenhang sei z.B. auf das Deckblatt YY. verwiesen.

Die Sanierung des Gebäudes H1 war selbstverständlich nicht durch Eigenmittel möglich, sondern erfolgte die Finanzierung durch einen Fremdwährungskredit zur Konto Nr. 000. (siehe Krediturkunde vom 27.12.2005). Bei diesem Kredit handelt es sich um einen endfälligen Einmalbarkredit und war vereinbart, dass parallel zum Bestehen dieses Einmalbarkredites auf dem Wertpapierdepot 111 mit dem dazugehörigen Verrechnungskonto 1111. die Überschüsse aus der Vermietung der Gesamtliegenschaft (Büro und Wohnungen) als Ansparungen erfolgen und aus diesen Ansparungen der Kredit endfällig getilgt wird. In der Folge erfolgten auf

diesem Volksbank-Depot entsprechende An- und Verkäufe gemäß dem beiliegenden Depotauszug, wobei auch die gesamte Umsatzliste des dazugehörigen Verrechnungskontos beigelegt wird.

Sämtliche Geldmittel für den An- bzw. Verkauf in diesem Bereich stammten aus den laufenden Mieteinnahmen, somit aus dem Betriebskonto des Hauses H1 mit der Konto Nr. 1111-1.

Im Zuge der Wirtschaftskrise lief die gesamte Situation insbesondere auch hinsichtlich der geplanten Ansparsumme völlig aus dem Ruder. Im Dezember wurde die finanzierende Bank im höchsten Ausmaß ungeduldig und forderte mich mit dem beiliegendem Schreiben vom 4.12.2008 auf, für die Finanzierung eine Nachbesicherung nachzureichen. Notgedrungen sah ich mich dazu gezwungen, das bislang im Privatvermögen befindliche Wertpapierdepot samt dem dazugehörigen Verrechnungskonto bei der Direktanlage.at AG zu verpfänden. Diese Verpfändung wurde in der Folge auch durchgeführt und wird auf die diesbezüglichen Urkunden verwiesen.

Um das Risiko zu begrenzen und dem wirtschaftlichen Risiko, das zu diesem Zeitpunkt völlig unüberschaubar war, ein Ende zu setzen, entschloss ich mich, sämtliche Wertpapierveranlagungen zu veräußern. Dies erfolgte auf beiden Wertpapierdepots und konnte dadurch ein weiterer Wertverlust verhindert werden. Ich habe im Februar 2009 schlussendlich die Anweisung an die Direktanlage. at erteilt, das sich aus der Veräußerung der Wertpapiere ergebende Guthabensaldo auf das Volksbankverrechnungskonto zur Überweisung zu bringen. Dort ist die Geldsumme in der Folge geblieben.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass das Verrechnungskonto und Wertpapierkonto bei der Volksbank von Beginn an der Gebäudefinanzierung zugeordnet war und die Wertpapiere ausschließlich quasi als Tilgungsträger für die Endtilgung des Hauskredites vorgesehen und auch rechtsverbindlich verknüpft waren. Das ursprünglich private Depot bei der Direktanlage.at musste in der Folge zusätzlich diesem Zweck gewidmet werden....“.

In diesem Zusammenhang wurden von der Bw. die geforderten Unterlagen beigelegt.

In der Folge wurden die genannten Unterlagen zwecks Wahrung des Parteiengehörs dem Finanzamt zur Kenntnis und zur Stellungnahme übermittelt.

Im Schreiben vom 14. Februar 2012 wurde vom Finanzamt beantragt die Berufung abzuweisen. Dabei wurde auf die Begründung im Bescheid für 2008 vom 15. Jänner 2010 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird **folgender Sachverhalt** zu Grunde gelegt:

Im Jahr 2004 erfolgte die Gründung der XXX. K. (nun mehr KG, da die Firma gemäß § 907/2 UGB ab 25.3.2009 angepasst wurde): Komplementär ist zu 80 % Herr XXX. und Kommanditistin zu 20% JJJ..

Mit Kaufvertrag wurde die L. mit dem darauf befindlichen Gebäude von Herrn XXX. im Jahr 2005 erworben.

Mit Kreditvertrag vom 27.12.2005 wurde von Herrn XXX. bei der Volksbank BB auf das Konto 000. ein Einmalbarkredit in Höhe von CHF 722.000, das entspricht einen Gegenwert von € 464.010,28 mit einer Laufzeit bis längstens 31.12.2030 aufgenommen, wobei der Kreditbetrag in Schweizer Franken ausgenützt wurde. Als Verwendungszweck wurde der Kauf und Umbau H1 in Z. genannt.

Zur Besicherung des Kredites dienten die in der Krediturkunde genannten Liegenschaften, eine verpfändete Lebensversicherung sowie das verpfändete Wertpapierdepot mit der Depotnummer 111 samt den dazugehörigen Verrechnungskonto, welches bei der Volksbank BB laut gesonderter Vereinbarung vom 27.12.2005 geführt wird.

Das Wertpapierdepot lautet auf Herrn XXX. .

Nach dem Umbau des Gebäudes wurde ein Teil im Ausmaß von 54,36% ab 1.1.2006 an die KG. als Büro - welches zum Sonderbetriebsvermögen des Herrn XXX. gehört - und der restliche Teil im Ausmaß von 45,46% an RRR. vermietet.

Von der Volksbank BB wurde eine Nachbesicherung des Kredites verlangt, da sich das als Tilgungsträger gedachte Aktiendepot negativ entwickelt hat.

In der Folge wurde das Wertpapierdepot mit der Nr. 222 samt dem Verrechnungskonto bei der Direktanlage at. AG lautend auf XXX. als Sicherheit für den CHF- Kredit verpfändet.

Strittig ist, ob die im Jahr 2008 daraus resultierten Kursverluste in Höhe von 8.583,39 € betreffend das Wertpapierdepot bei der Volksbank mit der Depotnummer 111 sowie in Höhe von 14.650,41 € betreffend das Wertpapierdepot Direktanlage at. AG mit der Depotnummer 222 aus dem Verkauf der Wertpapiere als Ausgaben anzuerkennen sind oder nicht.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Zum Sonderbetriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter, die im (Mit-)Eigentum eines oder mehrerer Mitunternehmer stehen und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der

Personengesellschaft zu dienen und diesem Betrieb auch tatsächlich entgeltlich, unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtlicher Basis dienen. Es handelt sich dabei also um Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich nicht im Gesamthandeigentum (OHG, KG) stehen.

Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn der Gesellschafter Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens der Gesellschaft zur Nutzung überlässt.

Ein Wirtschaftsgut kann daher nur dann Sonderbetriebsvermögen sein, wenn (soweit) es im (wirtschaftlichen) Eigentum eines Gesellschafters steht. Gegenstand des Sonderbetriebsvermögens ist nicht das Nutzungsrecht am Wirtschaftsgut des Gesellschafters, sondern das Wirtschaftsgut selbst (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 23 Tz 253).

Die Zurechnung des Sonderbetriebsvermögens zum Betriebsvermögen der Gesellschaft widerspricht dem Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums: Nicht die Gesellschaft ist gleich einem Eigentümer berechtigt, über das Wirtschaftsgut zu verfügen, sondern der Gesellschafter selbst; Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen sind daher nicht Betriebsvermögen der Gesellschaft sondern Betriebsvermögen des Gesellschafters (Doralt, a.a.O., § 23 Tz 254, 256).

Zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter, insbesondere an die Gesellschaft vermietete oder unentgeltlich überlassene Grundstücke sind Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter (Doralt, a.a.O., § 23 Tz 257).

Die gegenständliche Liegenschaft zählt daher nicht zum Betriebsvermögen der Bw. sondern stellt Sonderbetriebsvermögen des Herrn XXX. dar; es ist in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu erfassen.

Sonderbetriebseinnahmen sowie Sonderbetriebsausgaben sind im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen. Werden sie mit Feststellungsbescheid nicht erfasst, so können sie nicht im abgeleiteten Bescheid (etwa Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters) berücksichtigt werden (VwGH 5.10.1993, 93/14/0039; VwGH 10.9.1998, 96/15/0108; Fritz/Schauer, a.a.O., S 134).

Sonderbetriebseinnahmen (Sonderbetriebsausgaben) sind Einnahmen (Ausgaben) des einzelnen Gesellschafters, die durch seine Beteiligung an der Gesellschaft, durch sein Sonderbetriebsvermögen oder Leistungsbeziehungen iSd § 23 Z 2 veranlasst sind. Es sind dies also persönliche Erträge und persönliche Aufwendungen eines Mitunternehmers.

In eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG kann nur notwendiges Betriebsvermögen einbezogen werden. Bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens muss einerseits ein

sachlicher Zusammenhang zum Betrieb („Veranlassungszusammenhang“) sowie andererseits ein persönlicher Zusammenhang bestehen.

Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen bzw. notwendigen Privatvermögen richtet sich nach der gegenwärtigen tatsächlichen Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb und nicht nach einer ungewissen Möglichkeit. Nach Lehre und Rechtsprechung umfasst das notwendige Betriebsvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (VwGH 26.7.2006, 2004/14/0091, VwGH 24.9.2003, 98/13/0207, VwGH 24.10.2002, 98/15/0083 sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz 25 und Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 44f und die dort jeweils angeführten Judikate). Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend. Bloß subjektive Momente des Steuerpflichtigen, wenn sie nicht in der Außenwelt zum Ausdruck kommen, sind dagegen nicht entscheidend (VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erfordert eine endgültige Funktionszuweisung, daran fehlt es, wenn der Einsatz im Betrieb als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist, es muss feststehen, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird (Doralt, a.a.O., § 4 Tz 46).

Wertpapiere zählen jedenfalls dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn steuerliche Vorschriften deren Erwerb für den betrieblichen Bereich, so z.B. zur Deckung von Abfertigungsrückstellungen (VwGH 15.9.1999, 94/13/0098) oder Pensionsrückstellungen, ausdrücklich vorschreiben oder wenn sie mit dem unmittelbaren Betriebsgegenstand des Steuerpflichtigen (z.B. bei einem Wertpapierhändler) in Zusammenhang stehen (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 4 Abs. 1 Tz 135 Stichwort Wertpapiere).

Im Erkenntnis vom 17.4.1974, 732/72, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass im Beschwerdefall die Voraussetzungen für die Annahme eines objektiven Zusammenhanges mit dem Betrieb bzw. der Erfüllung einer Funktion im Betriebsgeschehen nicht vorlägen; der Beschwerdeführer habe die Wertpapiere weder aus flüssigen Mitteln seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes angeschafft noch habe er die Wertpapiere unmittelbar für Zwecke des Betriebes etwa in der Art, dass er sie für Betriebsschulden verpfändet hätte, eingesetzt.

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, nicht jedenfalls 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.

Gegenständlich wurde von der Bw. vorgebracht, dass „*die Wertpapiere von Beginn an der Gebäudefinanzierung zugeordnet waren und die Wertpapiere ausschließlich quasi als Tilgungsträger für die Endtilgung des Kredites vorgesehen und auch rechtsverbindlich verknüpft waren*“, begründet.

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.

Wertpapiergeschäfte werden nach der Verkehrsauffassung üblicherweise nicht im Rahmen des Betriebes der Bw. abgewickelt. Eine Funktion der Wertpapiere im Betriebsgeschehen der Bw. ergibt sich weder aus dem festgestellten Sachverhalt noch aus den Ausführungen der Bw. selbst. Es sind keine Umstände erkennbar, die eine Betriebsbezogenheit der Wertpapiere bei der Volksbank aufzuzeigen in der Lage wären.

Weder aus den Ausführungen der Bw. noch aus den vorliegenden Kreditvertrag vom 22/27.12.2005 samt den vorliegenden Schreiben der Volksbank geht hervor, dass die Tilgung des für den Kauf und den Umbau des Gebäudes aufgenommenen Fremdwährungskredites mit den verpfändeten Wertpapieren fix vereinbart war.

Auch, dass betriebliche Gründe für die Realisierung des Verlustes aus dem Verkauf der Wertpapiere gerade im Jahr 2008 ausschlaggebend waren ist durch nichts konkretisiert. Als Umstand wird von Seiten der Bw. lediglich die Wirtschaftskrise für den Verkauf der Wertpapiere angeführt.

Da verhilft auch das Argument, dass sämtliche Geldmittel für den An- bzw. Verkauf aus den laufenden Mieteinnahmen, somit aus dem Betriebskonto des Hauses stammen würden, der Bw. nicht zum Erfolg, da in keinsten Weise dargelegt wurde, dass das verpfändete Wertpapierdepot bei der Volksbank zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist.

Auch die Nachbesicherung des Kredites durch das „*im Privatvermögen gehaltene Wertpapierdepot mit der Nummer 222*“ – laut Vorhaltebeantwortung vom 20.1.2012 -und die damit vorgenommene Verpfändung macht diese Wertpapiere nicht zum Betriebsvermögen. Es scheitert einerseits darin, dass es sich um Privatvermögen – wie von der Bw. selbst ausgeführt wurde - handelt, und andererseits, dass eine konkrete Betriebsbezogenheit fehlt.

Nur alleine die Verpfändung der Wertpapiere reicht - entgegen der Behauptung der Bw. - nicht aus, um eine Betriebsvermögenseigenschaft zu bewirken. Es bedarf schon einer endgültigen betrieblichen Funktionszuweisung der Wertpapiere, die aber im gegenständlichen Fall durch nichts aufgezeigt wurde. Die Wertpapiere haben laut festgestelltem Sachverhalt auch nie dem Betrieb der Bw. gedient.

Dass die Wertpapiere keine Funktion im Betriebsgeschehen erfüllten, ergibt sich auch daraus dass sie erst im Jahr 2008 als Betriebsvermögen berücksichtigt wurden, als hohe Kursverluste aufgetreten sind.

Da konkrete Umstände, die notwendig sind um eine Zuordnung zum Betriebsvermögen zu bewirken, nicht vorliegen, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 24. April 2012