



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Mag. Michael Kühne über die Berufungen der Bw., vertreten durch die X Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007, Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2004 bis 2007 nach der am 10. Oktober 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin hat in dem in ihrem Alleineigentum stehenden und ihr als Hauptwohnsitz dienenden Gebäude in [Adresse], befindliche Räumlichkeiten (Keller, Garage, Büroraum) bis Mitte 1997 an ihren Gatten zum Betrieb einer Stickerei vermietet. Nach dessen Tod hat sie im Jahr 1998 im Erbgang das Alleineigentum an mit [Betrag] überschuldeten Stickereibetrieb erworben und diesen in der Folge weitergeführt. Neben den daraus resultierenden Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie ihren nichtselbständigen Pensionseinkünften erklärte sie ab dem Jahr 2002 aus der Vermietung einer Wohnung im Obergeschoß des Gebäudes resultierende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zum 30. Juni 2003 wurde die Aufgabe des Gewerbebetriebes erklärt und neben dem laufenden Betriebsergebnis des ersten Halbjahres ein Übergangsverlust (-1.391,54 €) sowie ein Aufgabegewinn (9.388,47 €) ermittelt. In der dazu erstellten Bilanz wurden Aktiva in Höhe von 146.844,61 € (davon Betriebs- und Geschäftsgebäude: 125.142,45 €) sowie Passiva in Höhe von 137.176,85 € (davon Bankverbindlichkeiten: 110.000,00 €) und somit ein positives Eigenkapital von 9.667,76 € ausgewiesen.

Ab dem Jahr 2004 erklärte die Berufungsführerin neben den Pensionsbezügen sowie den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung jeweils (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -4.103,57 € (2004), -3.468,07 € (2005), -4.012,91 € (2006), -4.727,96 € (2007) und -5.579,83 € (2008).

Nach zunächst erklärungsgemäßer Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2004 bis 2007 wurde die Berufungsführerin im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom Finanzamt ua. ersucht, die im Zusammenhang mit den als "nachträgliche Betriebsausgaben" geltend gemachten Zinsen oder ähnlichen Aufwendungen stehenden Kreditverträge sowie die Kontoauszüge der Jahre 2004 bis 2008 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2010 hat die steuerliche Vertretung die angeforderten Kontoauszüge sowie einen Kreditvertrag vom 22. Juli 1997 über 3.000.000,00 S zur Umschuldung bestehender Bankverbindlichkeiten, eine Vereinbarung über die Verlängerung der Laufzeit dieses Kredites hinsichtlich eines Betrages von 110.008,72 € bis zum 31. Juli 2029 und eine Vereinbarung vom 27. Juli 2004 über die Konvertierung des Kredites hinsichtlich eines Teilbetrages von 55.000,00 € in Schweizer Franken vorgelegt.

Mit Bescheiden vom 28. Mai 2010 hat das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 wiederaufgenommen und in den neuen Sachbescheiden der genannten Jahre bzw. im Erstbescheid für das Jahr 2008 die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass der Aufgabebilanz zum 30. Juni 2003 zufolge keine Überschuldung vorgelegen habe und die Verbindlichkeiten somit in den Aktiva Deckung gefunden hätten. Weiters sei im Zuge der Betriebsaufgabe das Gebäude ins Privatvermögen übernommen worden. Somit seien auch die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieses Wirtschaftsgutes gedient hätten, ins Privatvermögen gelangt. Die geltend gemachten Zinsen hätten somit nicht als nachträgliche Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 sowie Einkommensteuer 2004 bis 2008 und Festsetzung von Anspruchszinsen

für die Jahre 2004 bis 2007 wurde von der steuerlichen Vertretung Berufung erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dem Finanzamt seien für die Veranlagung 2003 sämtliche Beilagen zu den Steuererklärungen, insbesondere die Ermittlung des Übergangsgewinnes zum 30. Juni 2003, die Bilanz zum 30. Juni 2003 und die Ermittlung des Betriebsaufgabegewinnes zum 30. Juni 2003, in Papierform zugegangen. Ab dem Jahr 2004 seien die Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben im Formular E1a erklärt worden. Somit sei dem Finanzamt der Sachverhalt hinsichtlich der Zumutbarkeit der Abdeckung von Betriebsverbindlichkeiten durch im Zuge der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen überführte Wirtschaftsgüter hinlänglich bekannt gewesen und es seien keine relevanten Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen. Materiellrechtlich wurde eingewendet, dass im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe keine Überschuldung vorgelegen habe, weil dem betrieblichen Darlehen iHv 110.000,00 € aktivseitig unter anderem der gemeine Wert des betrieblich genutzten Betriebs- und Geschäftsgebäudeteils iHv 125.142,45 € gegenübergestanden habe. Wären zwar genügend Aktiva vorhanden, bestünden aber hinsichtlich der zurückbehaltenen Aktivwerte Verwertungshindernisse, so seien die Schuldzinsen dennoch als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig. Das Gebäude diene der Berufungsführerin neben der Beherbergung des betrieblichen Büros und des damals in Form der Stickmaschinen betrieblich genutzten Kellers nicht nur zur Vermietung, sondern auch als Hauptwohnsitz. Deshalb sei es aus zwei Gründen nicht zumutbar, das betriebliche Darlehen durch einen Verkauf des Gebäudes zu tilgen: Zum einen würde ein Zwang zum Verkauf des Gebäudes der Intention der Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 24 Abs. 6 EStG 1988 diametral entgegenstehen und zum anderen sei, wenn ins Privatvermögen übernommene Wirtschaftsgüter (zB ein vormaliges Betriebsgebäude) zur Erzielung von Einkünften (zB Vermietung und Verpachtung) genutzt würden, in Höhe des gemeinen Wertes dieser Wirtschaftsgüter eine Tilgung der Verbindlichkeiten nicht zumutbar (Hinweis auf EStR RZ 6895).

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hin, dass sich das "Neuhervorkommen von Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr beziehe. Im Jahr 2004 seien in der Beilage E1a nur Ausgaben unter dem Titel "übrige Aufwendungen" geltend gemacht worden. Ein Zinsaufwand sei daher gar nicht erkennbar gewesen. In den Jahren 2005 bis 2007 sei zwar aus den Beilagen E1a ersichtlich, dass es sich um Zinsaufwendungen handle, jedoch seien keine Erläuterungen aktenkundig, woraus diese Zinsaufwendungen resultierten. Dem Umstand, dass man aus den vorgelegten Unterlagen einen Sachverhalt erkennen hätte können, stehe einer Wiederaufnahme nicht entgegen und sei die Wiederaufnahme des Verfahrens somit zu Recht erfolgt.

Materiellrechtlich führte das Finanzamt aus, dass Schuldzinsen nur dann als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig seien, wenn der aufgegebene Betrieb real überschuldet sei. Im vorliegenden Fall habe zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe aber keine Überschuldung vorgelegen, weil bereits der Buchwert des Betriebsgebäudes höher gewesen sei als die ausstehenden Schulden. Wenn nun die Berufungsführerin die Nutzung des Gebäudes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einer Veräußerung des Gebäudes vorgezogen habe, weil ihr das Gebäude als Hauptwohnsitz diene, sei dies eine Entscheidung gewesen, die als privat motiviert anzusehen sei und seien die Schuldzinsen aus dem Betriebskredit daher nicht mehr als der betrieblichen, sondern der privaten Sphäre zugehörig anzusehen. Zudem sei das von der Rechtsprechung geforderte Kriterium, dass vom Steuerpflichtigen nach der Betriebsaufgabe alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeit gesetzt werden, nicht erfüllt, da es sich um einen endfälligen Kredit handle.

Im Vorlageantrag wurde dazu ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung zwar der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahr maßgeblich sei, allerdings Fragen, die in einem Entstehungsjahr dem Grunde nach zu beurteilen seien und für Folgejahre wirkten, im Entstehungsjahr zu beurteilen seien. Das von Jahr zu Jahr zu beurteilende Sachverhaltselement betreffe die Höhe der Einkünfte. Im Jahr 2003 sei das Finanzamt aufgrund detaillierter Unterlagen von der Betrieblichkeit der Schulden ausgegangen und habe eine negative Einkunftsquelle aufgrund nachträglicher Betriebsausgaben angenommen. In den Folgejahren sei, nachdem sich am Sachverhalt nichts geändert habe, zu prüfen, ob die geltend gemachte Höhe mit den tatsächlichen Begebenheiten übereinstimme. Nachdem diesbezüglich keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, sei eine Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt.

Die vom Finanzamt richtigerweise angeführte Tilgungsfiktion bei der Überführung von Betriebsvermögen ins Privatvermögen gelte dann nicht, wenn die Nichtveräußerung zwingende Gründe habe. Dies werde auch in den EStR (Rz 6895) so gesehen. Auch sei nach den EStR (Rz 1437) in Höhe des gemeinen Wertes der ins Privatvermögen übernommenen und in der Folge zur Erzielung von Einkünften (zB Vermietung und Verpachtung) genutzten Wirtschaftsgüter (zB ein vormaliges Betriebsgebäude) eine Tilgung der Verbindlichkeiten nicht zumutbar. Im Berufungsfall sei der gemeine Wert des Betriebsgebäudes daher nicht mit den betrieblichen Schulden zu verrechnen. Ein weiterer Grund, weshalb die Berufungsführerin das Gebäude nicht verkaufen und das Geld zur Tilgung verwenden habe können, liege in ihrem Hauptwohnsitz, der sich seit jeher in diesem Gebäude befinde. Nachdem ihr Gatte im Jahre 1997 verstorben sei, habe sie die betrieblichen Schulden ihres Gatten übernommen. Dazu hätten auch ausständige Finanzamtsforderungen gehört, für die sie in keiner Form zur Haftung hätte herangezogen werden können. Durch ihr Engagement habe ein Großteil der nicht besicherten Gläubigerforderungen beglichen werden können. Zudem habe sie in den Keller-

und Erdgeschossräumlichkeiten ihres Gebäudes den Betrieb - damals 61-jährig und pensionsberechtigt - fortgeführt und gehörige Einnahmen für die Finanzbehörde bewirkt. Deshalb sei es nicht zumutbar, dass sie dieses Gebäude, welches sie dem Unternehmen zu einem Zeitpunkt zugeführt habe, in dem die Schulden bereits bestanden hätten, nun gegen diese Schulden aufrechnen müsse. Eine Aufrechnung könne nur dann gerechtfertigt sein, wenn ein Zusammenhang zwischen überführtem Wirtschaftsgut und übernommenen Schulden bestehe.

Auf umfassenden, auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Verfahrenswiederaufnahme sowie zur Berücksichtigung von Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben Bezug nehmenden Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 28. Februar 2013 im Wesentlichen Folgendes vor:

Das Finanzamt habe im Jahr 2003 unstrittig Kenntnis vom gesamten Sachverhalt gehabt und habe feststellen können, dass im Zuge der Betriebsaufgabe unter Einbezug der betrieblich genutzten Gebäudeteile eine buchmäßige Überschuldung nicht vorgelegen habe. In den Folgejahren seien Erklärungen mit den jeweiligen nachträglichen Betriebsausgaben abgegeben worden. Ob die nach Ansicht des Finanzamtes relevante Überschuldung im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe vorgelegen habe, habe sich nur aus den Unterlagen des Jahres 2003 ergeben können. Diese Unterlagen seien dem Finanzamt vorgelegen. Alle Daten, die jahresspezifisch gewesen seien, hätten in den Jahren 2004 bis 2007 aus den eingereichten Steuererklärungen entnommen werden können. Dass 2003 keine Überschuldung vorgelegen habe, habe für das Finanzamt nicht neu hervorkommen können und sei auch nicht neu hervorgekommen, wie das Ergänzungsersuchen des Jahres 2010, das als Anlass zur Wiederaufnahme genommen worden sei, belege. In diesem seien lediglich Kreditdaten abgefragt worden. Da die Nicht-Üerschuldung dem Finanzamt in all diesen Jahren bekannt gewesen sei, seien diesbezüglich keine weiteren Daten gewünscht worden. Deshalb habe das Finanzamt in jedem einzelnen Jahr den Wissensstand über den gesamten Sachverhalt gehabt, habe ihn jedoch erst im Jahr 2010 erstmals ausreichend gewürdigt.

Zur Frage der nachträglichen Betriebsausgaben wurde ausgeführt, dass die Berufungsführerin nach dem plötzlichen Tod ihres Gatten im Jahr 1997 einen überschuldeten Textilbetrieb geerbt habe. Die Schulden seien reine Betriebsschulden gewesen und mit der Immobilie in keinem Zusammenhang gestanden, da die Betriebsräumlichkeiten immer schon im Eigentum der Berufungsführerin gestanden seien. Konkret habe der Keller (115 m²) der Produktion und die Garage (25 m²) als Lager gedient, im Erdgeschoß seien Empfang und Büro (30 m²) situiert gewesen. Ansonsten sei das Erdgeschoß und das Obergeschoß von der Familie bzw. später von der Berufungsführerin bewohnt worden. Während die Berufungsführerin die Räumlichkeiten früher an den Betrieb ihres Mannes vermietet habe, seien diese Räumlichkeiten nach

dem Tod ihres Gatten infolge der betrieblichen Nutzung zu Betriebsvermögen geworden. Im Zuge der Betriebsaufgabe im Jahr 2003 seien die bis dorthin betrieblich genutzten Gebäudeteile ins Privatvermögen übernommen worden. Seit Dezember 2002 würden früher privat genutzte Räume vermietet.

In dem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.6.2005, [2001/13/0174](#), zugrunde liegenden Fall, habe der Abgabepflichtige in einem von ihm auch bewohnten Haus (private Benützung 13,9%) einen Gastgewerbebetrieb geführt, den er nach der Betriebsaufgabe vermietet habe. Die Schuldzinsen aus dem Betriebskredit seien vom Verwaltungsgerichtshof der privaten Sphäre zugewiesen worden, da der Steuerpflichtige die Vermietung der Veräußerung (auch) deswegen vorgezogen habe, weil das Gebäude auch als Familienwohnsitz gedient habe. Vergleichbar sei dieser Sachverhalt mit dem vorliegenden Fall jedoch nicht. Während im einen Fall vor der Betriebsaufgabe lediglich 13,9% privat genutzt worden seien (und damit das gesamte Gebäude Betriebsvermögen gewesen sei), habe die private Nutzung gegenständlich ca. 65% betragen. Während im ersteren Fall eine Veräußerung (auch nur) der Gasträume wohl möglich gewesen wäre, sei gegenständlich eine Veräußerung von Keller und Eingang schlicht unmöglich gewesen. So seien auch nach Auffassung des BMF Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn zwar bei Betriebsaufgabe genügend Aktiva vorhanden seien, hinsichtlich der zurückbehaltenen Aktivwerte aber Verwertungshindernisse bestünden (Hinweis auf RdW 1996, 393). Es sei fraglich, wer für einen Keller und den Eingangsbereich in einem Ein- bzw. Zweifamilienhaus etwas bezahlen würde; schon die Parifizierung dürfte Probleme bereiten. Hier gehe es nicht um die Frage, ob die Veräußerung zugemutet werden könne, sondern ob eine Veräußerung der betrieblich genutzten Räume überhaupt möglich gewesen wäre. Hingewiesen werde neuerlich auch auf die Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 1437 und Rz 6895), wonach im Falle der Nutzung von ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgütern zur Erzielung von Einkünften eine Tilgung der Verbindlichkeiten nicht zumutbar sei und ein Zinsenabzug nach § 32 Z 2 EStG 1988 in Betracht komme. Nichts anderes könne daher wohl gelten, wenn die bisher betrieblich genutzten Gebäudeteile (Keller, Garage, Eingang) gar nicht veräußerbar seien. Auch die Entscheidung des VwGH vom 30.11.1999, [94/14/0166](#), spreche nicht gegen die hier vertretene Auffassung. Im Beschwerdefall sei anlässlich der Betriebsaufgabe eine bebaute Liegenschaft (bisheriges Betriebsgebäude) ins Privatvermögen überführt und zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden. Der Verwaltungsgerichtshof habe den Zinsenabzug für das Girokonto versagt, weil einerseits der Steuerpflichtige den Nachweis, dass das Girokonto durch die Finanzierung der Baukosten entstanden sei, nicht erbringen habe können (damit kein Abzug der Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) und andererseits auch keine nachträglichen (negativen) Einkünfte im Sinne des

§ 32 Z 2 EStG 1988 vorliegen könnten, weil im Beschwerdefall der Wert der Aktiva den Wert der Passiva unbestritten überstiegen habe. Im Unterschied zum vorliegenden Fall, sei es unstrittig gewesen, dass das früher zu 100% zum Betriebsvermögen gehörende Gebäude auch verkauft hätte werden können. Ob im vorliegenden Fall für Keller, Garage und Empfang überhaupt ein Käufer gefunden werden hätte können, sei wohl eher zu verneinen. Auch müsse mit beachtet werden, dass im vorliegenden Fall die betrieblich genutzten Räume immer schon im Eigentum der Berufungsführerin gestanden seien und nur durch ihre Betriebsfortführung zu Betriebsvermögen geworden seien. Überspitzt gesagt würde die im Vorhalt vertretene Auffassung dazu führen, dass ein im Privatvermögen finanziertes Gebäude auch bei einer nur kurzfristigen betrieblichen Nutzung im Falle der Betriebsaufgabe verwendet werden müsste, um den Betriebskredit zurückzuzahlen. Allenfalls müsste bei diesen Konstellationen zumindest der Einlagewert, der im Jahr 1997 aus dem Privatvermögen ins Betriebsvermögen gekommen sei, gegenverrechnet werden. Auch in der Entscheidung vom 22.10.1996, 95/14/0018, habe der Verwaltungsgerichtshof die Notwendigkeit der Prüfung, in welchem Ausmaß die Schulden mit Aktiva abgedeckt hätten werden können, betont. Der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegende Sachverhalt lege allerdings nahe, dass der Verwaltungsgerichtshof auch hier eine tatsächliche Verwertungsmöglichkeit unterstelle und nicht nur eine fiktive.

Den Ausführungen im Vorhalt betreffend den Verlust der betrieblichen Veranlassung von Schuldzinsen werde daher entgegengehalten, dass

- es sich bei den offenen Schulden um einen Betriebskredit handle, der in keinem Zusammenhang mit ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern stehe,
- die Verbindlichkeiten in den vorhandenen Aktiva zwar Deckung fänden, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass diese überhaupt veräußerbar seien, was aber verneint werde, und
- die Verbindlichkeiten durch die Verwertung nicht beglichen werden könnten, da ein Verwertungshindernis bestehe.

Zur Frage der Zumutbarkeit einer Tilgung der Verbindlichkeiten nach der Betriebsaufgabe sei anzumerken, dass die Berufungsführerin im Jahr 1997 zur Umschuldung der bisherigen betrieblichen Verbindlichkeit einen Einmalkredit in Höhe von 3.000.000,00 S (218.018,50 €) aufgenommen habe, bei der Betriebsaufgabe den Aktiva in Höhe von 146.844,61 € (davon Keller und Garage: 125.142,45 €) noch Passiva in Höhe von 136.996,84 € (davon 110.000,00 € Bankdarlehen und 25.435,49 € Privatdarlehen) gegenübergestanden seien. Die Veräußerungserlöse in Höhe von 11.200,00 € und die Bankguthaben in Höhe von 18.536,38 € seien verwendet worden, um das Privatdarlehen zu tilgen. Die Darlehensschuld in Höhe von 110.000,00 € sei zur Hälfte in einen Frankenkredit umgeschuldet worden. In der Vergangen-

heit seien nur die Zinsen bezahlt worden, eine Tilgung sei nicht erfolgt. Unter Berücksichtigung ihres jährlichen Nettoeinkommens (Summe nichtselbständige Einkünfte, Vermietungseinkünfte und negative gewerbliche Einkünfte nach Steuern) in Höhe von ca. 20.000,00 € wäre lediglich eine Rückzahlung von 8.000,00 € zumutbar gewesen (die Steuerpflicht für Pensionisten beginne erst bei jährlichen Einkünften von mehr als 12.095,89 € (womit das Existenzminimum gedeckt werden solle), sodass allenfalls eine Verminderung des Zinsaufwandes um diesen Prozentsatz gerechtfertigt erscheine. Allerdings würde dann die zusätzliche Steuerleistung wiederum die Rückzahlungsmöglichkeit schmälern, was in den angenommenen 8.000,00 € noch nicht berücksichtigt worden sei.

Ergänzend werde angemerkt, dass der Unabhängige Finanzsenat für die nachträglichen Betriebsausgaben eine doppelte Verknüpfung unterstelle indem argumentiert werde, dass die Schulden entweder zu Privatschulden würden, weil damit das Gebäude finanziert worden sei, oder die Schulden zu Privatschulden würden, weil sie, auch wenn sie nichts mit dem Gebäude zu tun hätten, nicht durch einen Verkauf desselben abgedeckt worden wären. Richtigerweise müsste dann aber auch untersucht werden, inwieweit das am Tag der Betriebsaufgabe überführte Betriebsvermögen im Zeitpunkt des Entstehens der betrieblichen Schulden bereits zum Betriebsvermögen gehört habe. Wenn ein Gebäude erst nachträglich zum Betriebsvermögen hinzutrete, könne dieses schlüssigerweise nicht mit den schon zuvor bestandenen Betriebschulden aufgerechnet werden. Ansonsten müsste die Berufungsführerin ein Gebäude, das immer in ihrem Privatvermögen gewesen sei und das sie für die Rettung und Begleichung der früheren betrieblichen Schulden für fünf Jahre teilweise betrieblich genutzt habe, mit früheren Schulden ihres Gatten verrechnen und würde dadurch den Schuldzinsenabzug verlieren, während ihr Gatte, bei dem die anderen Gläubiger durch die Finger geschaut hätten, die Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben abziehen hätte können. Im Extremfall müsste ansonsten auch Vermögen, das kurz vor der Betriebsaufgabe dem Betrieb zugeführt worden sei, veräußert werden, um eine private Veranlassung der betrieblich entstandenen Zinsen zu vermeiden. Die von der Rechtsprechung entwickelte Formel, dass betriebliche Schulden nur insoweit betriebliche Schulden blieben, als sie nicht mit veräußerungsfähigem Vermögen verrechnet werden könnten, könne nur auf jenes Vermögen bezogen werden, das im Zeitpunkt des Entstehens der betrieblichen Schulden bereits Betriebsvermögen gewesen sei oder das durch den Betrieb und dessen kumulierte Jahresergebnisse erwirtschaftet worden sei. Vermögen, das aus dem Privatvermögen zu einem Zeitpunkt zugeführt werde, zu dem die betrieblichen Schulden bereits bestanden hätten, könne nicht in einen nachträglichen Verkauf hineingezwungen werden.

Dazu Stellung nehmend führte das Finanzamt neuerlich aus, dass durch die Vorhaltsbeantwortung vom 20. Mai 2010 erstmals bekannt geworden sei, dass es sich bei den geltend ge-

machten Verlusten um Zinsen aus ehemaligen Betriebskrediten gehandelt habe und die Wiederaufnahme daher gerechtfertigt sei. Die Schuldzinsen könnten nach der Rechtsprechung nicht mehr als betrieblich veranlasst angesehen werden. Fakt sei auch, dass das Privatdarlehen des Sohnes (25.435,49 €) aus dem Veräußerungserlös und dem Bankguthaben getilgt worden sei, die derzeit aushaftenden Bankdarlehen bis 2029 (endfällig) gestundet seien, so dass es aufgrund der statistischen Lebenserwartung unwahrscheinlich sei, dass die Berufungsführerin (Jahrgang 19..) die Darlehen jemals tilgen werde können und auch die steuerliche Vertretung eine jährliche Tilgung von rd. 8.000,00 € für zumutbar erachte.

In der am 10. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hat die steuerliche Vertretung auf das bisher Vorgebrachte verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass die Berufungsführerin zusätzlich zu den Betriebsschulden ihres Gatten Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt in Höhe von rd. 800.000,00 S übernommen habe. Das Gebäude habe damals weder als Sicherheit für die Bankverbindlichkeiten gedient noch habe die Berufungsführerin für die Schulden gebürgt. Es sei ihr auch abgeraten worden, eine unbedingte Erbsenklärung abzugeben. Es werde neuerlich darauf hingewiesen, dass im Jahr 2003 alles für die Beurteilung des Vorliegens nachträglicher Betriebsausgaben Erforderliche offen gelegt worden sei und sich der Sachverhalt in den Streitjahren diesbezüglich nicht geändert habe. Eine bezüglich des Vorliegens einer Einkunftsquelle getroffene Entscheidung sei auch für die Folgejahre maßgeblich, wenn sich der Sachverhalt nicht ändere. Zur Frage der nachträglichen Betriebsausgaben sei anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen bei den Gebäuden offensichtlich immer von einer 100%igen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ausgegangen sei. Schließlich müsste auch überlegt werden, ob dann, wenn eine fiktive Veräußerung unterstellt werde, nicht auch ein fiktiver Rückkauf zulässig sein müsste und die Zinsen dann bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen wären.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. 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 der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.12.2008, [2006/13/0114](#), und VwGH 28.10.2009, [2008/15/0049](#), mit zahlreichen Verweisen) ist das

Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung bekannter Sachverhaltselemente sind demgegenüber keine neu hervorgekommenen Tatsachen im Sinne des § 303 BAO. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage daher nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. VwGH 27.1.2011, [2007/15/0262](#), mwN).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 30.11.1999, [94/14/0124](#), mwN).

Die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2004 bis 2007 vom 28. Mai 2010 wurden wie folgt begründet:

"Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. 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."

Zur Begründung der Nichtanerkennung der Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben wurde im Einkommensteuerbescheid 2004, auf den in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005 bis 2007 wiederum verwiesen wird, Folgendes ausgeführt:

"Gemäß der Aufgabebilanz zum 30.06.2003 lag bei der Betriebsaufgabe keine Überschuldung vor und die Verbindlichkeiten haben somit in den Aktiva Deckung gefunden. Weiters wurde im Zuge der Betriebsaufgabe das Gebäude ins Privatvermögen übernommen. Somit gelangen auch die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieses Wirtschaftsgutes gedient haben, ins Privatvermögen.

Somit waren die geltend gemachten Zinsen nicht als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen."

Außer Streit steht, dass in der der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 als Beilage angeschlossenen Ermittlung des Übergangsgewinns bzw. des Betriebsaufgabegewinns zum 30. Juni 2003 auch die Bilanz zu diesem Stichtag dargestellt ist und dieser das Nichtvorliegen einer realen Überschuldung entnommen werden kann. Nachträgliche Betriebsausgaben wurden betreffend das Jahr 2003 nach der Aktenlage weder geltend gemacht noch gesondert ermittelt. Erst ab dem Jahr 2004 wurden nachträgliche (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, wobei die in Rede stehenden Zinszahlungen im Jahr 2004 in den Beilagen zur elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung unter der Position "Übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben, Kapitalveränderungen – Saldo" und in den Jahren 2005 bis 2008 unter der Position "Zinsen und ähnliche Aufwendungen" ausgewiesen wurden. Weitere Angaben dazu gehen aus den Akten nicht hervor.

Offensichtlich erstmals im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurden die (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom Finanzamt einer näheren Prüfung unterzogen und die Berufungsführerin mit Vorhalt vom 1. April 2010 ua. ersucht, alle im Zusammenhang mit den geltend gemachten Zinsen stehenden Kreditverträge sowie die Kontoauszüge von 2004 bis 2008 (jeweils mit Anfangs- und Endstand) vorzulegen.

Aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides geht mit ausreichender Deutlichkeit hervor, dass die im Zusammenhang mit den geltend gemachten nachträglichen Betriebsausgaben getroffenen Feststellungen des Finanzamtes jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach den Ausführungen in den Wiederaufnahmebescheiden anlässlich einer nachträglichen Überprüfung der Erklärung neu hervorgekommen ist, wobei ua. ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass der Aufgabebilanz zum 30. Juni 2003 zufolge bei der Betriebsaufgabe keine Überschuldung vorgelegen habe und die Verbindlichkeiten somit in den Aktiva Deckung gefunden hätten.

Dass wie in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004 ausgeführt, im Zuge der Betriebsaufgabe das Gebäude ins Privatvermögen übernommen wurde und somit auch die

Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieses Wirtschaftsgutes gedient haben, ins Privatvermögen gelangt wären, trifft nach den in Einklang mit der Aktenlage stehenden Ausführungen der steuerlichen Vertretung nicht zu und kann dies daher von vornherein keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen. Zu prüfen ist daher einzig, ob die Tatsache der fehlenden Überschuldung für das Finanzamt neu hervorgekommen ist oder nicht.

Die steuerliche Vertretung behauptet selbst nicht, in den Jahren 2004 bis 2007 nähere Angaben zu den in Rede stehenden nachträglichen Betriebsausgaben gemacht zu haben, sondern stützt sich vielmehr darauf, dass der maßgebliche Sachverhalt im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe im Jahr 2003 offen gelegt worden sei und das Finanzamt feststellen habe können, dass unter Einbeziehung der betrieblich genutzten Gebäudeteile eine buchmäßige Überschuldung nicht vorgelegen habe.

Damit aber lässt sich für die Berufungsführerin nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates nichts gewinnen, weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wie oben aufgezeigt, auf die periodenbezogene Kenntnis der abgabenfestsetzenden Stelle ankommt. Dass der zuständigen Veranlagungsabteilung der im Zusammenhang mit den nachträglichen Betriebsausgaben maßgebliche Sachverhalt, insbesondere der Umstand der fehlenden Überschuldung zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, bereits bei der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2007 bekannt gewesen wäre, lässt sich aber weder der Aktenlage entnehmen noch wurde dies von der steuerlichen Vertretung auf die diesbezüglichen Ausführungen im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. November 2012 aufgezeigt, zumal auch aus dem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 1. April 2010, mit dem betreffend die nachträglichen Betriebsausgaben um Vorlage der Kontoauszüge sowie der Kreditverträge ersucht worden war, eine derartige Kenntnis in keiner Weise abgeleitet werden kann.

Dass sich den für das Veranlagungsjahr 2003 vorgelegten Unterlagen die im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht gegebene Überschuldung entnehmen lässt und das Finanzamt in den Folgejahren im Rahmen der Erlassung der Erstbescheide somit die Möglichkeit gehabt hätte, in diese Unterlagen Einsicht zu nehmen, steht außer Zweifel, vermag am Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes aber nichts zu ändern, zumal ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren einer Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entgegen steht (vgl. VwGH 17.12.2008, [2006/13/0114](#), mwN) und es daher nicht darauf ankommt, ob die Behörde bei entsprechender Aufmerksamkeit mit Hilfe der bereits vorliegenden Unterlagen, die in Rede stehenden Umstände hätte feststellen können (vgl. VwGH 10.8.2005, [2005/13/0082](#), und VwGH 23.2.2005, [2001/14/0007](#), mwN). Entgegen der Auffassung der steuerlichen Vertretung wird daher

dadurch, dass der maßgebliche Sachverhalt im Zusammenhang mit der Geltendmachung von nachträglichen Betriebsausgaben im Entstehungsjahr, dh. gegenständlich also im Jahr der Betriebsaufgabe offen gelegt worden sei, eine Wiederaufnahme eines ein nachfolgendes Jahr betreffenden Verfahrens nicht ausgeschlossen. Im Übrigen trifft es auch nicht zu, dass das Finanzamt, wie im Vorlageantrag ausgeführt, betreffend das Jahr 2003 ein negative Einkunftsquelle aufgrund nachträglicher Betriebsausgaben angenommen hätte, wurden solche Einkünfte doch weder erklärt noch vom Finanzamt in Ansatz gebracht.

Die Ermessensübung des Finanzamtes bezüglich der Verfahrenswiederaufnahme hat die steuerliche Vertretung nicht beanstandet und kann auch der Unabhängige Finanzsenat diese nicht als rechtswidrig erkennen.

Nach [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 24.2.2011, [2009/15/0161](#), mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VwGH 17.12.2008, [2006/13/0114](#), mwN). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 38).

Wenn das Finanzamt daher das öffentliche Interesse an der Rechtmäßigkeit der Besteuerung als überwiegend angesehen hat, kann ihm im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen (aufgrund der Nichtanerkennung der nachträglichen Betriebsausgaben ergaben sich Nachforderungen an Einkommensteuer von jeweils rd. 1.500,00 € in den Jahren 2004 bis 2006 bzw. rd. 1.860 € im Jahr 2007), nicht entgegengetreten werden, zumal von der Berufungsführerin auch keine konkreten unter dem Gesichtspunkt der Unbilligkeit zu berücksichtigenden Umstände aufgezeigt wurden.

Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren der Jahre 2004 bis 2007 erweist sich daher insgesamt gesehen als rechtmäßig, zumal die neu hervorgekommene Tatsache die Nichtanerkennung der Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben (siehe dazu unter) und damit auch anders lautende Bescheide zur Folge hat.

2. Einkommensteuer

Gemäß [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Nach [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die betriebliche Veranlassung von Einnahmen und Ausgaben endet nicht mit der Beendigung des Betriebes, sie setzt aber einen entsprechenden Funktionszusammenhang bzw. einen engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der ehemaligen betrieblichen Tätigkeit voraus (vgl. Kanduth-Kristen/Breschan, Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben, taxlex 2009, Seite 4 ff). Verbindlichkeiten und die damit zusammenhängenden Zinszahlungen verlieren die betriebliche Veranlassung bei einer Betriebsbeendigung (Betriebsveräußerung oder –aufgabe) nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Doralt, EStG⁴, § 32 Tz 74; VwGH 22.10.1996, [95/14/0018](#), VwGH 24.2.2004, [99/14/0250](#), VwGH 20.4.2004, [2003/13/0160](#)) insoweit, als

- die Verbindlichkeiten der Finanzierung von Wirtschaftsgütern gedient haben, die bei der Betriebsbeendigung ins Privatvermögen überführt wurden;
- die Verbindlichkeiten im Veräußerungserlös Deckung finden;
- die Verbindlichkeiten durch die Verwertung von zurückgehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden könnten;
- die Tilgung nach der Betriebsveräußerung zumutbar ist.

Ab Betriebsbeendigung endet somit der wirtschaftliche Zusammenhang zum Betrieb hinsichtlich jener Schulden, die mit Mitteln des Betriebes hätten erfüllt werden können (vgl. VwGH 22.10.1996, [95/14/0018](#), und VwGH 24.2.2004, [99/14/0250](#)), dh. betriebliche Verbindlichkeiten sind im Zuge einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vorrangig abzudecken, und zwar sowohl aus dem erzielten Veräußerungserlös als auch aus der Verwertung von zurückgehaltenem Anlagevermögen. Hätten die Verbindlichkeiten mit einer Veräußerung der ehemaligen Betriebsliegenschaft getilgt werden können, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder die Frage, welcher Verwendung der Steuerpflichtige die Aktiva im Privatvermögen zuführt (vgl. VwGH 30.11.1999, [94/14/0166](#)), noch jene einer "Zumutbarkeit" der Veräußerung als rechtserheblich anzusehen (vgl. VwGH 15.6.2005, [2001/13/0174](#)). Ausdrücklich hat der Verwaltungsgerichtshof dabei in seinem Erkenntnis vom 15.6.2005, 2001/13/0174, darauf hingewiesen, dass betrieblich (und nicht privat) veranlassetes Handeln eines Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Beendigung seines betrieblichen Engagements im (unverzöglichen) Einsatz der verbliebenen Aktiven zur Abdeckung der Betriebschulden bestehe. Wenn die Nutzung des Gebäudes zur Erzielung von Einkünften aus Ver-

mietung und Verpachtung einer Veräußerung des Gebäudes (auch) deswegen vorgezogen worden sei, weil das Gebäude als Familienwohnsitz diene, sei dies eine Entscheidung gewesen, die zwar verständlich, aber als privat motiviert anzusehen sei und welche die - deswegen weiter anfallenden - Schuldzinsen aus dem - deswegen ungetilgt bleibenden - Betriebskredit nicht mehr der betrieblichen, sondern der privaten Sphäre zuweise.

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass der Wert der Aktiva den Wert der Passiva zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe überstiegen hat und die in Rede stehende Bankverbindlichkeit in den Aktiva zur Gänze Deckung fand. Damit aber geht der ursächliche Zusammenhang der Schulden zur ehemaligen betrieblichen Betätigung verloren. Dass im selben Gebäude eine Wohnung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird und das Gebäude der Berufungsführerin als Hauptwohnsitz dient, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Zusammenhang wie oben aufgezeigt nicht maßgeblich. Ebenso wenig ist diesbezüglich von Bedeutung, ob die Berufungsführerin durch die Übernahme des Betriebes und ihr außer Streit stehendes Engagement einen Großteil der Gläubigerforderungen ua. auch des Finanzamtes begleichen konnte. Eine Berücksichtigung der strittigen Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben kam sohin nicht in Betracht.

Daran vermögen auch die Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 28. Februar 2013 bzw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung nichts zu ändern. Die Auffassung, dass die den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.6.2005, [2001/13/0174](#), VwGH 30.11.1999, [94/14/0166](#), VwGH 22.10.1996, [95/14/0018](#)) zugrundeliegenden Sachverhalte den Schluss nahelegten, dass der Verwaltungsgerichtshof eine tatsächliche und nicht nur eine fiktive Verwertungsmöglichkeit unterstelle und die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in den genannten Erkenntnissen auf den gegenständlichen Fall daher nicht übertragbar seien, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu teilen. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann weder abgeleitet werden, dass das Gebäude zur Gänze zum Betriebsvermögen gehören müsste (in dem dem Erkenntnis vom 24.2.2004, 99/14/0250, zugrundeliegenden Fall wurden ebenfalls in nicht nur untergeordnetem Ausmaß Teile des dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau gehörenden Gebäudes für seinen Gewerbebetrieb genutzt) noch dass die Aussagen nur im Falle einer separaten Verwertungsmöglichkeit der ehemaligen Betriebsräumlichkeiten Geltung hätten (unter einer solchen Annahme wären die Aussagen im Erkenntnis vom 15.6.2005, 2001/13/0174, nicht verständlich, spricht der Verwaltungsgerichtshof doch die Veräußerung des gesamten Gebäudes und nicht nur des ehemals betrieblich genutzten Anteils an). Auch nach der Rechtsprechung des BFH liegt ein zum Fortbestehen der betrieblichen Veranlassung von Betriebschulden führendes Verwertungshindernis nicht vor, wenn ein Abgabepflichtiger in sein privat genutztes Einfamilienhaus integrierte Büroräume und eine an dieses angebaute Garage zwar

nicht separat veräußern kann, er aus privaten Gründen aber auf die Möglichkeit, das privat genutzte Wohnhaus zu veräußern und den auf die vormals betrieblich genutzten Gebäudeteile entfallenden Kaufpreis zur Tilgung seiner früheren Betriebsschulden einzusetzen, verzichtet hat (BFH 28.3.2007, X R 15/04). Dass, wie von der steuerlichen Vertretung eingewendet, die bisher betrieblich genutzten Gebäudeteile (Keller, Garage, Eingang) gar nicht veräußerbar wären, da einerseits für derartige Räumlichkeiten in einem Zweifamilienhaus wohl kein Käufer gefunden werden könnte und schon eine Parifizierung problematisch sein dürfte, ist folglich für die Frage des Vorliegens nachträglicher Betriebsausgaben nicht ausschlaggebend.

Ebenso kann der Dauer der betrieblichen Nutzung keine maßgebliche Bedeutung beigemessen werden, ist für die Frage des Vorliegens nachträglicher Betriebsausgaben doch einzig maßgeblich, ob bzw. inwieweit die im Zeitpunkt der Beendigung des Betriebes vorhandenen Verbindlichkeiten in dem zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Aktivvermögen des seinerzeitigen Betriebes samt einem allfälligen Erlös aus dem Verkauf von Betriebsteilen Deckung finden. Auch bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG 1988) anlässlich der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes ist von den Werten auszugehen, mit denen diese Wirtschaftsgüter in der Bilanz in diesem Zeitpunkt anzusetzen sind. Eine Berücksichtigung des Einlagewertes vormals aus der Privatsphäre eingelegter Wirtschaftsgüter kommt daher nicht in Betracht.

Auch aus der von der steuerlichen Vertretung vorgehaltenen doppelten Verknüpfung lässt sich für die Berufungsführerin nichts gewinnen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelangen Verbindlichkeiten die der Finanzierung eines im Zuge einer Betriebsaufgabe in das Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgutes gedient haben, gleichfalls in das Privatvermögen. Eine Berücksichtigung darauf entfallender Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben kommt daher schon aus diesem Grund nicht in Frage. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass dann, wenn ein solcher Veranlassungszusammenhang wie auch im Berufungsfall unbestritten nicht besteht, ein erst nachträglich zum Betriebsvermögen hinzugetretenes Gebäude nicht mit den schon zuvor bestandenen Betriebsschulden aufgerechnet werden könne bzw. untersucht werden müsste, inwieweit das am Tag der Betriebsaufgabe überführte Betriebsvermögen im Zeitpunkt des Entstehens der betrieblichen Schulden bereits zum Betriebsvermögen gehört hat. Entscheidend ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, ob bei einer Betriebsbeendigung die Schulden mit Mitteln des Betriebes hätten erfüllt werden können oder nicht, eine Einschränkung des heranzuziehenden Aktivvermögens im Sinne der Ausführungen der steuerlichen Vertretung lässt sich daraus aber in keiner Weise entnehmen.

Eine Berücksichtigung von Zinsen aus einem fiktiven Rückkauf des Gebäudes kommt nach den geltenden gesetzlichen Bestimmungen nicht Betracht und wurden solche auch nicht konkret geltend gemacht.

Nichts zu gewinnen war für die Berufungsführerin schließlich mit den Hinweisen auf die Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien (RZ 1437 und RZ 6895). Abgesehen davon, dass der Unabhängige Finanzsenat an die Rechtsmeinung der österreichischen Finanzverwaltung nicht gebunden ist und der in den Einkommensteuerrichtlinien vertretene Standpunkt, dass eine Tilgung der Verbindlichkeiten in Höhe des gemeinen Wertes der ins Privatvermögen übernommenen und in der Folge zur Erzielung von Einkünften (zB Vermietung und Verpachtung) genutzten Wirtschaftsgüter nicht zumutbar ist, mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Einklang steht, liegt gegenständlich ein solcher Fall, dass die ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter zur Einkommenserzielung genutzt werden, nicht vor, wird doch eine im Gebäude befindliche Wohnung vermietet, die zuvor nicht zum Betriebsvermögen gehört hat.

Da somit eine Berücksichtigung der Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben schon wegen der nicht gegebenen Überschuldung nicht in Betracht kam, kann dahingestellt bleiben, ob und inwieweit der Berufungsführerin eine Tilgung der Verbindlichkeit zumutbar gewesen wäre.

3. Anspruchszinsen

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten 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.

Nach dem Normzweck des [§ 205 BAO](#) gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben; dabei löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt daher je Differenzbetrag eine Abgabe vor, wobei der Zinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides gebunden ist. Aufgrund dieser Bindung ist der Zinsenbescheid aber nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid (gegenständlich somit die ohnedies bestätigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2007) sei rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO⁴, [§ 205 Tz 34](#); ebenso VwGH 27.8.2008, [2006/15/0150](#), mwN). Der im Ergebnis mit der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbe-

scheide begründeten Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 16. Oktober 2013