

GZ. RV/0100-K/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Waltraud Künstl, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt betreffend einheitliche und gesonderte Feststellungen 1993 - 1997 entschieden:

1.) Feststellungsbescheide zur Steuernummer 309/6047 vom 11. Juni 1999 betreffend die Jahre 1993 – 1996 sowie vom 27. April 1999 betreffend das Jahr 1997

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2.) Feststellungsbescheide zur Steuernummer 018/5306 vom 11. Juni 1999 betreffend die Jahre 1993 – 1995 sowie vom 27. April 1999 betreffend die Jahre 1996 und 1997:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidaufstellung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

In ihren Überschussermittlungen betreffend die Jahre des Streitzeitraumes machte die Bw. Finanzierungskosten im Zusammenhang mit dem langfristigen Darlehen von der Creditanstalt – Bankverein (Konto Nr. 0981- 44553/02) und Pensionszahlungen an den ehemaligen Mitarbeiter eines mit der Bw. früher verbundenen Unternehmens H K sen. als Werbungskosten der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Mit Bedenkenvorhalt vom 18. Mai 1998 betreffend die Veranlagungsjahre ab 1993 wurde die Bw. insbesondere ersucht, zu begründen, warum Finanzierungskosten und laufende Pensionszahlungen an H K sen. als Werbungskosten bei den Einkünften der Bw. aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien.

Die Vertreterin der Bw. TPA GmbH antwortete in ihrem Schreiben vom 24.7.1998: Die langfristigen Finanzierungskosten beträfen in erster Linie den Kredit bei der D Bank Nr. 1234. Dies sei eine betriebliche Verbindlichkeit des ehemaligen Speditionsbetriebes der Bw., die im Zuge der Einbringung dieses Speditionsbetriebes zum 31.12.1992 in die K Speditions GmbH zurückbehalten worden sei. Dieser Kredit werde mit monatlichen Rückzahlungsraten von S 40.000.- seit August 1997 getilgt. Ein früherer Tilgungstermin sei auf Grund der Liquiditätssituation nicht möglich gewesen. Eine Abdeckung dieses Kredites durch Veräußerung der zum Einbringungsstichtag ebenfalls zurückbehaltenen Liegenschaft R- Str. 6 sei nicht möglich gewesen. Diese Liegenschaft sei bis Ende 1996 mit den Rentenverpflichtungen und dem Wohnrecht zu Gunsten der E K belastet gewesen. Diese Liegenschaft sei noch immer mit einem Wohnrecht für H K sen. und dessen Gattin ET belastet. Eine Zustimmung zum Verkauf dieser Liegenschaft durch das Pflegschaftsgericht (diese Liegenschaft stand während des Streitzeitraumes im Eigentum der Bw., an der die mj. HA K und F K Anteile im Gesamtausmaß von 95% hielten) sei nie erteilt worden.

Die restlichen kurzfristigen Finanzierungskosten beträfen Girokonten, die im Wesentlichen der Abwicklung der Vermietungstätigkeit dienten.

Die Pensionszahlungen an H K sen. erfolgten auf Grund einer Pensionszusage, die diesem als leitendem Mitarbeiter erteilt worden sei. Im Zuge der Einbringung des Speditionsbetriebes der Bw. zum 31.12.1992 in die K SpeditionsgmbH sei diese betrieblich veranlasste Pensionsverbindlichkeit zurückbehalten und ins Privatvermögen überführt worden.

Das rückwirkende Zurückbehalten einer betrieblichen Verbindlichkeit anlässlich der Einbringung eines Betriebes sei als Einlage zu werten. Die aus der Bedienung der Verbindlichkeit nach dem Einbringungstichtag anfallenden Aufwandszinsen seien als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, sofern die Verbindlichkeiten planmäßig getilgt werden (RdW 1996, 453). Schuldzinsen seien so lange nachträgliche Betriebsausgaben, als der Schuldentilgung Verwertungshindernisse hinsichtlich der zurückbehaltenen Aktiven entgegenstünden (RdW 1996, 393).

Schuldzinsen seien insoweit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, als die Verbindlichkeiten betrieblich veranlasst blieben. Die betriebliche Veranlassung gehe verloren, soweit die Verbindlichkeiten durch die Verwertung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden könnten und soweit dem Steuerpflichtigen nach Betriebsaufgabe eine Tilgung zugemutet werden könne (VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0018).

Die langfristigen Finanzierungskosten seien als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da sie eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit beträfen, die nicht der Finanzierung der ins Privatvermögen überführten Liegenschaft gedient habe. Die Verbindlichkeit habe mangels faktischer Verwertbarkeit (fehlende Zustimmung des Vormundschaftsgerichtes, Belastung der Liegenschaft) der zurückbehaltenen Liegenschaft nicht beglichen werden können. Eine sofortige Tilgung sei mangels Liquidität ausgeschlossen gewesen. Eine planmäßige Tilgung habe erst ab August 1997 aus dem Überschuss der Bw. erfolgen können.

Die Pensionszahlungen an H K sen. beträfen eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit. Die Pensionsverbindlichkeit gegenüber H K sen. stehe nicht im Zusammenhang mit der ebenfalls zurückbehaltenen Liegenschaft. Dem Tilgungserfordernis werde durch die laufende Pensionszahlung entsprochen. Die Ausführungen aus den o.e. Fundstellen seien analog auf die Pensionszahlungen anzuwenden.

Mit den bekämpften Bescheiden vom 11. 6. 1999 betreffend Feststellungen 1993 – 1995 (St.Nr. A1 und B1), Feststellungen 1996 (St.Nr. B1) und vom 27.4.1999 betreffend Feststellungen 1997 (St.Nr. B1) und 1996 und 1997 (St.Nr. A1) wurden Zinsen betreffend das langfristige Darlehen bei der D Bank, Konto Nr. 1234, die die Bw. als Werbungskosten angesetzt hatte, weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben anerkannt.

Hiebei handelt es sich um folgende Beträge:

1993	S 402.683,88
1994	S 366.034,47
1995	S 363.870,46
1996	S 309.444,27
1997	S 291.301,97

Pensionszahlungen an den ehemaligen Mitarbeiter der Bw. H K sen. wurden hingegen als Betriebsausgaben anerkannt. Der zuletzt genannte Bescheid (Feststellungen 1997 betreffend St.Nr. A1) erging vorläufig.

Ferner wurden vom Finanzamt folgende Teile der von der Bw. geltend gemachten Reisekosten (nach dem Vorbringen der Bw. "persönliche Werbungskosten der Frau Dr. W K" , vgl. AB Nr.41, S. 19) nicht als die Einkünfte der Bw. mindernd anerkannt (Aktenvermerk des Prüfers im AB Nr. 41 betreffend die Jahre 1993 – 1995, St.Nr. A1):

1993	S 20.116.-
1994	S 23.168.-
1995	S 22.504.-

Betreffend das Jahr 1995 wurden vom Finanzamt auch Gerichtsgebühren in Höhe von S 101.306.-, mit denen die Bw. belastet worden war, nicht als einkünftemindernd anerkannt.

Hiebei handelte es sich um die Gebühren des Sachverständigen Dimai. Dieser Sachverständige war vom Bezirksgericht Z beauftragt worden, die Einbringung des Betriebes der Bw. in die K Speditions – GmbH zu überprüfen. Ferner war dieser Sachverständige vom Gericht beauftragt worden, zu überprüfen, ob die Verwaltung des Vermögens der mj. HA K und F K durch die Komplementärin der Bw. Dr. W K ordnungsgemäß und zweckmäßig erfolgte (AB des Prüfers AB Nr. 41, S 6; Protokoll über die mündliche Berufungsverhandlung in der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 25.3.1998 betreffend F 1992, GZ. 56, S 3)).

Zu den Reisekostenkürzungen vermerkte der Prüfer in seinem AB Nr. 41, S. 6):

"Reisekosten 1993: 50% glaubhaft, weil damals mit Mietverhandlungen begonnen wurde und deshalb die Anwesenheit in Z notwendig war

Reisekosten 1994: 33% glaubhaft

Reisekosten 1995 33 % glaubhaft".

In den Berufungen betreffend die bekämpften Bescheide 1993 – 1997 brachte die Bw. insbesondere vor: Die Übernahme des Hypothekarkredites (= langfristiges Darlehen betreffend das erwähnte Konto D Bank) stelle Anschaffungskosten für die zurückbehaltene Liegenschaft R- Str. 6 dar. (Berufung vom 15.7.1999 betreffend F 1993 – 1995, St.Nr. A1 und B1; Berufung vom 15.6.1999 betreffend F 1996, 1997 (St.Nr. A1) und F 1997 (St.Nr. B1).

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

**ergänzende Feststellungen:**

Am 1.3.1977 wurde die A. K und Söhne OHG (Gesellschafter A K und H K jun.) in eine GmbH umgewandelt, die A K und Söhne GmbH (VwGH – Beschwerde 98/14/0103 vom 23.6.1998 ).

Am 1.3.1977 räumte diese GmbH (VwGH – Beschwerde 98/14/0103 vom 23.6.1998 ) dem H K sen. und dem A K sowie deren Gattinnen ET und E unentgeltlich Wohnrechte auf der Liegenschaft R- Str. 6, in Z ein (schriftliche Darstellung des Berichterstatters im Verfahren GZ 56, Seite 7 der Berufungsentscheidung GZ 56).

Mit Vertrag vom 24.3.1977 wurde dem H K sen. (im Falle seines Todes seiner Gattin ET K) von seinem Sohn H K jun. mit Schuldbeitritt der A K und Söhne GmbH eine Rente zugesichert mit Wirksamkeit ab Beendigung seiner nicht selbstständigen Tätigkeit für die GmbH. H K sen. war seither jedoch wie bisher für die GmbH in leitender Position tätig. H K sen. war seit 1.2. 1946 Dienstnehmer des nunmehr in der Rechtsform einer GmbH als A. K und Söhne GmbH betriebenen Speditionsbetriebes gewesen (VwGH – Beschwerde 98/14/0103 vom 23.6.1998, S. 3; Berufungsentscheidung GZ 56).

Mit 3. Oktober 1983 hat H K jun. mit Pfandrechtseinverleibung auf der Betriebsliegenschaft der A. K und Söhne GmbH R- Str. 6 (EZ 8 KG Z 8. Bezirk) dem 50%- Mitgesellschafter (vgl. Schallträgeraufnahme der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend F 1992, GZ 56, vom 25.3.1998) A K (im Falle seines Todes seiner Frau E K) wegen Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit und für die Abtretung der Gesellschaftsanteile des A K an der A K und Söhne GmbH. eine Geschäftsführerrente (Versorgungsrente) in Höhe von S 530.000.- brutto x 14 jährlich eingeräumt. Der Barwert dieser Rente per 31.12.1992 betrug S 6,431.401.- (Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten GZ 56, S 8). Für diesen Vertrag erhielt H K jun. die Gesellschaftsanteile des A K. Seit damals hielt H K jun. 95% der Anteile an der A K und Söhne GmbH, dessen Gattin Dr. W K 5% (schriftliche Darstellung des Berichterstatters im Verfahren GZ 56; Berufungsentscheidung der FLD für Kärnten vom 24.4.1998, GZ 56, insbesondere S 8).

Am 9.9.1984 (Übertragungsvertrag vom 9. 9. 1984) wurde die A. K und Söhne GmbH umgewandelt in die A K und Söhne OHG. Gesellschafter der OHG waren H K jun. zu 95% und Frau Dr. W K zu 5 % (Berufungsentscheidung GZ 56; VwGH – Beschwerde der Bw. vom 23.6.1998, 98/14/0103).

Diese OHG verpachtete den gesamten Betrieb (Liegenschaft R- Str. 6 und Fuhrpark an die A K und Söhne GmbH, die gleichzeitig neu gegründet worden ist (Gesellschafter Frau Dr. W K 76 % und H K jun. 24% ,Geschäftsführer W R) (Berufungsentscheidung GZ 56).

Am 20. 11. 1985 starb H K jun.

Im Erbübereinkommen hinsichtlich der Verlassenschaft nach H K jun. ist die Pensionszusicherung an H K sen. (Für den Fall des Todes des H K sen. an dessen Gattin ET) neu formuliert worden. Schuldnerin der Pension war die A K und Söhne GmbH. Die A K und Söhne OHG übernahm für sich und ihre Rechtsnachfolger die Ausfallshaftung. Laut Pensionsvertrag stellt die Pensionsvereinbarung eine Gegenleistung dafür dar, dass H K sen. der direkten Übereignung des halben Firmenvermögens der verstorbenen Frau G unmittelbar an seinen Sohn H K jun. zustimmte (S. 2 und 3 des Pensionsvertrages) . Mündliche Nebenabreden zu diesem Pensionsvertrag bestanden nicht (S. 4 des Pensionsvertrages). Kurz darauf ist H K sen. in Pension gegangen. Sodann erfolgten Pensionszahlungen durch die A K und Söhne GmbH an H K sen. (schriftliche Darstellung des Berichterstatters im Verfahren GZ 56; Berufungsentscheidung GZ 56, S. 5, 10; Pensionsvertrag vom 29.8. 1996 = AB über die Betriebsprüfung bei der Bw. Nr. 41 betreffend 1993 – 1995, S 28 ff ).

Zum 1.1.1987 wurde die A K und Söhne OHG in die A K und Söhne KG umgewandelt. Gesellschafter waren Frau Dr. W K (Komplementärin, zu 5% beteiligt) und deren mj. Kinder F (geboren 1980) und H A, (geboren 1979) die zu je 47,5% beteiligt waren (VwGH – Beschwerde vom 23.6.1998, 98/14/0103, S. 4).

Gegen die A K und Söhne GmbH wurde am 26.6.1990 das Konkursverfahren eröffnet (Berufungsentscheidung GZ 56).

Die Pensionszahlungen an A K und nach dessen Tod im Mai 1992 an seine Witwe sind bisher von den Kommanditisten der KG als Sonderausgaben abgesetzt worden. Die laufenden Pensionszahlungen an H K sen. seit dem Konkurs der A K und Söhne GmbH wurden durch die KG bezahlt und als Aufwand verbucht (Berufungsentscheidung GZ 56; VwGH Beschwerde der KEG vom 23.6.1998 98/14/0103, S. 4; Schreiben der Dr. W K an Mag. Nagler vom 13.5.1993 samt Beilage "Sachverhalt betreffend Entnahme der Liegenschaft R-straße...").

Die Rentenverpflichtungen gegenüber A K (Barwert zum 31.12.1992 S 6,431.401) wurden grundbürgerlich sichergestellt, die Verpflichtung gegenüber H K (Barwert zum 31.12.1992 S 3,684.086.-) sen. jedoch nicht (Berufungsentscheidung der FLD für Kärnten, GZ 56).

Die A K und Söhne KG brachte ihren Betrieb mit Einbringungsvertrag vom 29.9.1993 zum 31. 12.1992 in die am 28.12.1992 gegründete K SpeditionsgmbH ein. Die KG behielt bei der Einbringung die Liegenschaft R- Str. 6 , Z zurück. Zum 1.10. 1993 wandelte sich diese KG in die A K und Söhne KEG, die Bw., formwechselnd um. Die Beteiligungsverhältnisse an der Bw. blieben dieselben:

HA K 47,5%

F K 47,5%

Frau Dr. W K 5 %

(Berufungsentscheidung GZ 56, S. 3; Firmenbuchauszug vom 27.10.2003).

Gesellschafter der K SpeditionsgmbH waren damals Dr. W K (70,9%) , G. F (20%) , und die A K und Söhne KEG (9,1%). Geschäftsführer war G. F.

Die KG, nunmehr KEG (= Bw.), behielt aus Anlass der Einbringung die Liegenschaft R- Straße 6, Z, samt Lager-Garagen-Büro- und Wohngebäuden, und die darauf lastenden Wohnrechte zurück. Zudem behielt sie die Pensionsverpflichtung gegenüber H K sen. und die langfristigen Bankverbindlichkeiten (= langfristiges Darlehen bei der D Bank Konto Nr. 1234) zurück. Die KEG behauptete, sie habe sich auch die Pensionsverpflichtungen gegenüber A K und dessen Gattin zurückbehalten. Sie behauptete, auch die Pensionsverpflichtungen gegenüber A K seien betrieblich veranlasst. Zweck der Rente sei die Gewährung einer Firmenpension an A K gewesen. Dennoch hat sie die Pensionszahlungen an A K und nach dessen Tod an dessen Witwe bis heute nicht als betrieblichen Aufwand oder als Betriebsausgaben geltend gemacht (Berufung der KEG vom 15.7.1999, betreffend F 1993 – 1995, St.Nr. A1 und St. Nr. B1 S. 2; VwGH Beschwerde der KEG vom 23.6.1998 98/14/0103, S. 7,8, 11).

Die KEG (= Bw.) vermietete sodann die in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft R- Str. 6 der K Spedition Gmbh (VwGH Beschwerde der KEG vom 23.6.1998 98/14/0103, S. 7).

Die von der Bw. am 29.9.1993 mit Wirksamkeit vom 31.12.1992 zurückbehaltenen Aktiven und Passiven lassen sich wie folgt zusammenfassen (vgl. VwGH – Beschwerde der Bw. vom 23.6.1998, 98/14/0103, S 5, 15 und das VwGH – Erkenntnis vom 29.5.2001, 98/14/0103; Berufung vom 17.7.1995 im Verfahren vor der Finanzlandesdirektion für Kärnten RV GZ 56, betreffend F 1992, S 4, 15 und 17):

Aktiva	Passiva
Teilwert der Liegenschaft	S 12,000.000,--
Teilwert des 1. Wohnrechtes	- S 757.682,--
Teilwert des 2. Wohnrechtes	- S 966.321,--
verbleibender Teilwert der Liegenschaft	<hr/> S 10.275.997,--
Überhang der Aktiva über die Passiva	S 2,096.561,11

Die Rentenverbindlichkeiten stehen nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung oder Erhaltung der entnommenen Liegenschaft. Die langfristigen Finanzierungskosten (Konto bei der D Bank Nr. 1234) betreffen eine Verbindlichkeit, die ebenso nicht der Finanzierung der ins Privatvermögen überführten Liegenschaft gedient hat (Schreiben der Vertreterin der Bw. TPA GmbH vom 24.7.1998, S. 5; S. 19 der Berufungsentscheidung GZ 56).

Nachdem EK, die Witwe des A K, im Dezember 1996 gestorben war, entfiel für die Gesellschafter der Bw. ab 1997 die Notwendigkeit, die Versorgungsrente laut Vertrag vom 3.10. 1983 weiter zu entrichten.

#### **rechtliche Beurteilung:**

Die Pensionsverbindlichkeit gegenüber A K und dessen Gattin E gehörte vor der Einbringung zum 31.12.1992 nicht zum Betriebsvermögen der Bw.:

Im Vertrag vom 3.10. 1983 trat A K seinen Geschäftsanteil von 50% an der A K und Söhne GmbH an seinen Neffen H K jun. ab. Als Gegenleistung übernahm H K jun. die Verpflichtung, dem A K (im Fall von dessen Ableben dessen Gattin) die gegenständliche Rente zu zahlen, deren Barwert zum 31.12.1992 S 6,431.401,- betrug. Die Bw. ist in diesem Vertrag keine betrieblich veranlasste Verpflichtung eingegangen (VwGH vom 29.5.2001, 98/14/0103), daher gehörte diese Pensionsverbindlichkeit nicht zum Betriebsvermögen der Bw. und konnte daher nicht zum 31.12.1992 entnommen werden.

Bis unmittelbar vor der Vereinbarung der Einbringung (29.9.1993 – die damals vereinbarte Einbringung wurde zum 31.12.1992 wirksam) war die langfristige Verbindlichkeit auf dem Konto der D Bank Nr. 1234 eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit und daher Bestandteil des Betriebsvermögens der Bw. Mit Wirksamkeit vom 31.12.1992 wurde diese Verbindlichkeit dem Betrieb der Bw. entnommen. Durchgeführt wurde diese Entnahme zeitgleich mit der Vereinbarung der Einbringung am 29.9.1993. In dem Ausmaß, in dem zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Einbringung (29.9.1993) die entnommene Verbindlichkeit gegenüber der D Bank nicht mit den dem Betrieb der Bw. ebenfalls am 29.9.1993 mit Wirksamkeit vom 31.12.1992 entnommenen Aktiven abgedeckt werden konnte, führten Zinsen, die im Zusammenhang mit der entnommenen Verbindlichkeit nach dem Einbringungsstichtag (31.12.1992) anfielen, zu nachträglichen Betriebsausgaben (VwGH vom 30.9.1999, 99/15/0106; VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0166).

Das am 29.9.1993 mit Wirksamkeit vom 31.12.1992 dem Betrieb der Bw. entnommene Aktivvermögen hatte einen Teilwert von S 10,275.997,-, die der Bw. zur selben Zeit entnommenen Passiven hatten einen Teilwert von S 8,179.435,89. Wenn es möglich gewesen wäre, das entnommene Aktivvermögen (die Liegenschaft) zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Einbringung (29.9.1993) oder davor zu verkaufen, um mit dem Veräußerungserlös die entnommenen Passiven abzudecken, wären die Zinsen, die nach dem Einbringungsstichtag (31.12.1992) auf Grund der langfristigen Verbindlichkeit gegenüber der Creditanstalt – Bankverein angefallen sind, nicht mehr gem. § 32 Z 2 EStG 1988 abzugsfähig. Wäre jedoch ein rechtliches oder tatsächliches Hindernis der Veräußerung der Liegenschaft entgegengestanden, blieben die nach dem Eintritt der Wirksamkeit der Entnahme (31.12.1992) der Verbindlichkeit angefallenen Zinsen grundsätzlich weiter abzugsfähig (BMF ARD 4791/46/96; SWK 1996, A 428; Margreiter, SWK 1996, A 459; BStBl 1999 II 353, BStBl 1990 II 213, BStBl 1985 II 323).

Zum Zeitpunkt der Durchführung der Einbringung und Entnahme (29.9.1993), die am 31.12.1992 wirksam wurden, waren die Mehrheitsgesellschafter der Bw. HA K und F K minderjährig. Daher hätte die Komplementärin und Geschäftsführerin der Bw und gesetzliche Vertreterin der beiden Hauptgesellschafter Dr. W K die Liegenschaft am 29.9.1993 oder davor nur dann verkaufen können, wenn das für ihre beiden mj. Kinder zuständige Pflegschaftsgericht (BG Z) einer solchen Veräußerung zugestimmt hätte (§ 154 Abs 3 ABGB).

Die Bw. hat vorgebracht (Schreiben der TPA GmbH vom 24.7.1998, S 3 und 5), eine Abdeckung der Verbindlichkeiten sei nicht möglich gewesen, da eine Zustimmung zum Verkauf der Liegenschaft durch das Pflegschaftsgericht nie gegeben worden sei. Bei Richtigkeit dieses mehrdeutigen Vorbringens wäre mehr als eine Sachverhaltsvariante denkmöglich:

## 1.)

**a.)** Es erscheint möglich, dass die gesetzliche Vertreterin der Mehrheitsgesellschafter vor der Vereinbarung der Einbringung und vor der Durchführung der Entnahme die Zustimmung des BG Z zum Verkauf der Liegenschaft beantragt hat und dass das BG Z diesen Antrag im Überstreitverfahren abgewiesen hat. In einem solchen Fall wäre davon auszugehen, dass am 29.9.1993 der Verkauf der Liegenschaft und mit ihm die Abdeckung der entnommenen Passiven aus rechtlichen Gründen unmöglich gewesen wären. Auf Grund dieses rechtlichen Hindernisses wären die mit der entnommenen langfristigen Verbindlichkeit im Zusammenhang stehenden Zinsen auch nach dem Wirksamwerden der Entnahme (ab 31.12.1992) als nunmehr nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig. Diese Abzugsfähigkeit würde grundsätzlich zu jenem Zeitpunkt erloschen, zu dem die Tilgung dieser entnommenen Verbindlichkeit möglich wäre. Insoweit die Tilgung möglich und zumutbar wäre, würden die dem tilgbaren Teil der Verbindlichkeit zuzuordnenden Zinsen ihre Abzugsfähigkeit verlieren (VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0018).

**b.)** Hätte das Finanzamt ermittelt, ob das BG Z vor der Vereinbarung der Einbringung und vor der Durchführung der Entnahme einen Antrag der gesetzlichen Vertreterin der mj. Hauptgesellschafter auf Zustimmung zur Veräußerung der Liegenschaft abgewiesen hätte, hätte sich möglicherweise der oben unter Punkt a.) geschilderte Sachverhalt herausstellen können. Dies hätte zum Anerkenntnis der strittigen Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben führen können.

## 2.)

**a.)** Es erscheint ebenso möglich, dass das BG Z einer Veräußerung der am 29.9.1993 mit Wirksamkeit vom 31.12.1992 entnommenen Liegenschaft nicht zugestimmt hat, weil die gesetzliche Vertreterin der Mehrheitsgesellschafter der Bw. keinen darauf gerichteten Antrag gestellt hat. Sollte ein solcher Antrag vor der Einbringung und Entnahme deshalb nicht gestellt worden sein, weil die Veräußerung der Liegenschaft wirtschaftlich ungünstiger für die mj. Hauptgesellschafter der Bw. gewesen wäre, als eine Vermietung dieser Liegenschaft, so wäre ein solcher Antrag aussichtslos gewesen. Das Gericht hätte unter dieser Voraussetzung einem solchen Antrag nicht Folge gegeben, weil ein solcher Antrag nicht zum Wohl der mj. Hauptgesellschafter gestellt worden wäre (vgl. RdW 1992, 337). Auch in einem solchen Fall läge ein rechtliches Hindernis vor, welches einen Verkauf der Liegenschaft bei Durchführung der Entnahme (29.9.1993) oder davor unmöglich gemacht hätte. Daher wären die strittigen

Zinsen für Zeiträume ab dem Wirksamwerden der Entnahme (ab 31.12.1992) grundsätzlich als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig (§ 32 Z 2 EStG 1988).

**b.)** Hätte das Finanzamt ermittelt, ob die gesetzliche Vertreterin der mj. Hauptgesellschafter der Bw. vor Durchführung der Einbringung und Entnahme einen Antrag auf Zustimmung des BG Z zur Veräußerung der entnommenen Liegenschaft gestellt hätte, hätte sich herausstellen können, dass ein solcher Antrag nicht gestellt worden ist. Hätte das Finanzamt weiter ermittelt, ob ein Verkauf der Liegenschaft vor Durchführung der Einbringung und Entnahme ungünstiger für die mj. Hauptgesellschafter gewesen wäre, als eine Vermietung der Liegenschaft ab Durchführung der Einbringung, hätte sich möglicherweise der unter a.) geschilderte Sachverhalt herausstellen können. Dies hätte grundsätzlich zum Anerkenntnis der Abzugsfähigkeit der strittigen Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben führen können. Diese Zinsen wären sodann bis zur möglichen und zumutbaren Tilgung der Verbindlichkeit, die mit den Zinsen im Zusammenhang steht, abzugsfähig.

Es sind somit auf Grund einer Rechtsauffassung des Finanzamtes, der von der zweiten Instanz nicht in allen Punkten gefolgt werden konnte, Ermittlungen unterblieben, bei deren Durchführung die strittigen Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben Anerkennung finden hätten können.

**3.)** Das Finanzamt hat an die Bw. für jeden strittigen Veranlagungszeitraum zwei Bescheide zugestellt. Für jeden Veranlagungszeitraum wurde ein Bescheid erlassen, mit dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (St.Nr. A1) festgestellt wurden und ein weiterer Bescheid, mit dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb (St.Nr. B1) festgestellt wurden.

Einkünfte einer Personengesellschaft sind zur Gänze Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn nur ein Teil der Einkünfte Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist. Eine getrennte Beurteilung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und anderen Einkünften wie sie bei Einzelunternehmern vorgesehen ist, kommt bei Personengesellschaften nicht in Betracht (VwGH vom 12. 6. 1991, 89/13/0180; VwGH vom 29.11.1994, 93/14/0150). Die Bw. erzielte wegen ihrer nachträglichen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Pensionszahlungen an H K sen. (St.Nr. B1) Einkünfte aus einer ehemaligen gewerbebetrieblichen Tätigkeit. Diese Einkünfte gehören zu der Einkunftsart, zu der die aufgegebene Tätigkeit gehört hat (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 32 TZ 55), somit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Da die Bw. somit im Streitzeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, zählen auch die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Da alle Beteiligten gemäß § 188 BAO festzustellende Einkünfte derselben Einkunftsart erzielen, hat hinsichtlich der festzustellenden Einkünfte eine einheitliche Feststellung zu erfolgen. Die Erlassung von zwei Feststellungsbescheiden pro Veranlagungszeitraum entsprach somit nicht dem § 188 BAO (vgl Ritz, BAO, 2. Auflage, § 188 Tz 5 m.w.N.). Daher war für jeden der strittigen Veranlagungszeiträume einer der erlassenen Feststellungsbescheide ersatzlos aufzuheben. Da die Feststellungsbescheide im Verfahren B1 von geringerer wirtschaftlicher Bedeutung waren (die in diesem Verfahren festgestellten Einkünfte waren weitaus geringer als die Einkünfte im anderen Verfahren St.Nr. A1) als die Feststellungsbescheide, die im anderen Verfahren ergangen sind, wurden die Bescheide im Verfahren B1 ersatzlos aufgehoben. Die bisher im Verfahren 309/6047 festgestellten Einkünfte sind daher im Verfahren A1 zu berücksichtigen.

**4.)** Aus den unter 1.) und 2.) und 3.) der rechtlichen Beurteilung angeführten Gründen wurden die Bescheide im Verfahren betreffend die St.Nr. A1 gem. § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben. Das Finanzamt wird im weiteren Verfahren A1 zu prüfen haben, ob die begehrten Zinsen unter den Voraussetzungen, die in Punkt 1 und 2 genannt wurden, als nachträgliche Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Verfahren A1 abzugsfähig sind.

Zu jenem Teil der persönlichen Werbungskosten (= Reisekosten) und zu den Gebühren des Sachverständigen Dimai, die vom Finanzamt für die Jahre 1993 – 1995 nicht als einkünftemindernd anerkannt worden sind, wird bemerkt: Sollte das Finanzamt diese Kosten weiter nicht als einkünftemindernd ansehen, wäre es erforderlich, die Gründe hiefür zu nennen. In diesem Zusammenhang wäre auch auf das Vorbringen, das die Bw. zum Thema der persönlichen Werbungskosten erstattet hat (Schreiben vom 15.10.1999 samt Beilagen; Berufung vom 15.7.1999), einzugehen.

Der Feststellungsbescheid für 1997 (St.Nr. A1) erging vorläufig. Gründe für einen vorläufigen Bescheid sind jedoch nicht erkennbar.

**5.)** Begründung des Ermessens.

Die Ermessensentscheidung, die bekämpften Bescheide im Verfahren A1 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben, wird wie folgt begründet:

Der Bw. war zu jener Zeit, in der sie ihre Berufungen einbrachte, bekannt, dass die strittigen Zinsen nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden, weil das Finanzamt davon ausging, dass die entnommenen Schulden in den entnommenen Aktiven Deckung fanden (Tz 15 BP –

Bericht AB Nr. 42 betreffend St.Nr. B1; Berufung vom 15.7.1999, betreffend Feststellungen 1993 – 1995, S. 2; Berufung vom 15.6.1999, betreffend Feststellungen 1996, 1997, St.Nr. A1 und B1; Berufung vom 15.7.1999 betreffend Feststellungen 1996, St.Nr. B1).

Die Bw, zunächst vertreten durch die TPA GmbH, war bereits während des erstinstanzlichen Verfahrens in voller Kenntnis der Rechtslage. Sie erkannte bereits während des erstinstanzlichen Verfahrens, dass bei Unmöglichkeit der Veräußerung der entnommenen Liegenschaft zum Zeitpunkt der Durchführung der Entnahme grundsätzlich die strittigen Zinsen einkünftemindernd zu berücksichtigen waren. In Kenntnis dieser Rechtslage entschied sie sich dafür, die Unmöglichkeit der Veräußerung nur anzudeuten, anstatt sie substantiiert zu begründen und zu belegen (Schreiben der TPA vom 24.7.1998).

Sie begnügte sich mit dem Vorbringen "Eine Zustimmung zum Verkauf der Liegenschaft durch das Pflegschaftsgericht wurde in der Vergangenheit nie gegeben". Zur Mehrdeutigkeit dieses Vorbringens siehe oben Punkt 1 und 2 der rechtlichen Beurteilung.

Ferner sagte die Bw. im Schreiben vom 24.7.1998 noch "Die Liegenschaft war bis Ende 1996 mit den Rentenverpflichtungen und dem Wohnrecht gegenüber der Witwe von A K belastet. Die Belastung mit dem Wohnrecht für H K sen. und seine Gattin besteht noch immer".

Warum diese grundbürgerlich sichergestellte Rente für die Witwe des A K potentielle Käufer der Liegenschaft dermaßen abgeschreckt haben soll, dass die Liegenschaft am 22. 9. 1993 oder davor praktisch nicht verkauft werden konnte, sagte die Bw. nicht. Die Bw. behauptete nicht ein Mal, dass sie versucht habe, Käufer für diese Liegenschaft zu finden. Die Unmöglichkeit der Veräußerung einer Liegenschaft stellt man am besten dadurch fest, dass man erfolglos nach Käufern gesucht hat. Dass jede grundbürgerlich sichergestellte Verbindlichkeit den Verkauf einer belasteten Liegenschaft verhindert, wäre eine äußerst unrealistische Annahme.

Die Barwerte der Wohnrechte des H K sen., A. K und ihrer Ehefrauen veranlassten den Gutachter, der die Liegenschaft zum Stichtag 15.9.1991 geschätzt hat, den Verkehrswert der Liegenschaft von S 12.000.000.- um S 1.630.000.- zu reduzieren (Bl 33-35 und 40 des Gutachtens des Sachverständigen DI Franz Kollitsch vom 13. Oktober 1991; diese Barwerte veränderten sich zum 31.12.1992 auf S 1.724.003, vgl. Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 24.4.1998, GZ 56). Wäre der Gutachter der Ansicht gewesen, dass auf Grund der Wohnrechte die Liegenschaft unverkäuflich sei, hätte er den Verkehrswert wegen der Wohnrechte auf 0 reduziert. Warum die Liegenschaft wegen der Wohnrechte dennoch unverkäuflich gewesen sein soll, sagte die Bw. nicht. Versuche, diese Liegenschaft zu

verkaufen, behauptete die Bw. nicht, obwohl durch solche Versuche am ehesten die Unverkäuflichkeit einer Liegenschaft feststellbar gewesen wäre.

Da die Bw. in Kenntnis der Rechtslage nur undeutliche Angaben zur entscheidenden Tatfrage (behauptete Unmöglichkeit der Veräußerung der Liegenschaft) gemacht hat und da damit zu rechnen ist, dass die noch erforderlichen Ermittlungen zeitaufwendig sein könnten (siehe insbesondere Punkt 2 der rechtlichen Beurteilung), wurde über die Berufung trotz der langen Verweildauer in der zweiten Instanz aufhebend und zurückverweisend entschieden.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 29. Oktober 2003