



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 über die Berufung des Herrn Berufungswerber, Adresse, vom 26. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch A., vom 26. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 20. Juni 2007 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 26. August 2005. Der Berufungswerber bekämpft einerseits die Nichtanerkennung von Zinsen der Wohnraumsanierung als Sonderausgaben (Höchstbetrag von Euro 2.920,-) und andererseits die Nichtanerkennung von monatlichen Ratenzahlungen in der Höhe von Euro 90,- an die Gebietskrankenkasse als nachträgliche Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Berufungswerber führte aus, dass er in der Vergangenheit als Lebensmittelhändler gewerblich tätig gewesen sei. Auf Grund seines Konkurses in den 70er-

Jahren zahle er heute noch die damaligen Schulden in Form monatlicher Raten an die Salzburger Gebietskrankenkasse ab. Bei den offenen Beträgen handle es sich um Sozialversicherungsbeiträge (Dienstgeberbeiträge) für seine damaligen Arbeitnehmer.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2005 im Bezug auf die beantragten Sonderausgaben teilweise statt. Die Berufung gegen die Nichtanerkennung nachträglicher Betriebsausgaben wurde als unbegründet abgewiesen. Die monatlichen Ratenzahlungen an die Salzburger Gebietskrankenkasse seien als Schulden bei der Firma B. entstanden und könnten nicht als nachträgliche Betriebsausgaben abgesetzt werden, da einerseits die KG nach § 124 BAO zur Buchführung verpflichtet gewesen sei und spätestens bei Betriebsaufgabe ausständige Verpflichtungen berücksichtigt hätten werden müssen und andererseits selbst bei Nichtabgabe von Erklärungen in einer folglich durchgeführten Schätzung alle Betriebsausgaben enthalten seien.

Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag vom 25. Oktober 2005 erwiderte der Berufungswerber, dass er - aufgrund des Konkurses der KG in den 70er Jahren - als unbeschränkt haftender Komplementär zur Begleichung der damaligen Schulden von der Salzburger Gebietskrankenkasse in Anspruch genommen werde. Es werde beantragt, die Ratenzahlungen als nachträgliche Sonderbetriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen.

In der am 20. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Berufungswerber ergänzend ausgeführt, dass der Konkurs der Firma B. im Jahr 1970 stattgefunden habe. Im Konkursjahr seien keine Erklärungen beim Finanzamt eingereicht worden. Der Vertreter des Finanzamtes ergänzte, dass aufgrund fehlender Erklärungen der Aufgabegewinn des Jahres 1970 im Schätzungswege ermittelt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 32 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch die Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit. Dabei ist diese Bestimmung aber nicht dazu da, fehlerhafte Veranlagungen der Vorjahre zu sanieren.

Die Abgabenbehörde hat gem. § 184 BAO die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu

berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Schätzungen im Sinne § 184 BAO sind für den Bereich der betrieblichen Einkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb) grundsätzlich nach der allgemeinen Gewinnermittlungsart des Betriebsvermögensvergleiches durchzuführen (VwGH 11.9.1997, 95/15/0132). Das gilt im Besonderen für die Schätzung von Übergangs- und Aufgabegewinnen, wie sie im Falle einer Betriebsaufgabe durchzuführen sind. In dieser Schätzung des Gewinnes unter Bedachtnahme auf die Änderungen des Betriebsvermögens sind grundsätzlich alle Betriebsauslagen und Rückstellungen, wie sie bei ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung vertretbar sind, inbegriffen (VwGH 17.6.1955, 230/52).

Das Ergebnis des Jahres der Beendigung des Betriebes des Berufungswerbers wurde mangels eingereichter Erklärungen im Schätzungswege ermittelt. Damit wurden durch diese Schätzung auch alle bekannten Verbindlichkeiten und Rückstellungen aufwandswirksam erfasst und können nicht zusätzlich in späteren Jahren geltend gemacht werden.

Der Begriff der Einkünfte ist sowohl im positiven wie im negativen Sinn zu verstehen. Er umfasst daher nicht nur die nachträglichen Einnahmen, sondern auch die nachträglichen Ausgaben aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis, also auch nachträgliche Betriebsausgaben und Werbungskosten (VwGH v 18.5.1960, 1843/59).

Nachzahlungen an Betriebsausgaben, wie Nachforderungen an Betriebssteuern, restliche Löhne, Lohnabgaben und dergleichen sind keine nachträglichen Betriebsausgaben, so weit sie infolge Passivierung bereits berücksichtigt wurden (VwGH v 19.3.1985, 84/14/0178) oder richtig berücksichtigt hätten werden müssen.

Dabei wird im Falle einer Betriebsaufgabe an die letzte Schlussbilanz angeknüpft. Die Zahlung von Verbindlichkeiten, die in dieser Schlussbilanz schon erfasst wurden bzw. hätten erfasst werden müssen, kann sich nicht in späteren Jahren einkunftsmindernd auswirken. Diese Verbindlichkeiten haben sich vielmehr schon bis zum Schlussbilanzstichtag ausgewirkt.

Ausgehend von den Werten, mit denen diese Verbindlichkeiten in der Bilanz auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusetzen sind, führen die späteren Veränderungen im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers zu positiven bzw. negativen nachträglichen betrieblichen Einkünften. Aus dieser Systematik der Anknüpfung an die Bilanz auf den Aufgabezeitpunkt ergibt sich, dass die nachträglichen betrieblichen Einkünfte für die genannten Ansprüche und Verbindlichkeiten mit Veranlassung durch den seinerzeitigen Betrieb nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches (landläufig als "Buchhaltung" bezeichnet) zu ermitteln sind. Die Anwendung der Grundsätze dieser Gewinnermittlungsart auf die nachträglichen betrieblichen Einkünfte folgt auch aus dem im Klammerausdruck des § 32 Z 2 EStG 1988 erwähnten Forderungsausfall und leuchtet weiters aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 32 EStG 1988 hervor, nach denen ein allfälliger (nachträglicher) Verlust aufgrund der Regelung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 vortragsfähig sein soll (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018).

Das heißt, dass sich Verbindlichkeiten (Schulden) aus dem seinerzeitigen Betrieb nicht in dem Jahr steuerlich auswirken, in dem diese Schulden tatsächlich beglichen werden. Sie sind vielmehr in dem Jahr steuerlich zu erfassen, in dem sie entstanden sind bzw. bekannt wurden. Lediglich erst nach der Einstellung eines Betriebes aufgenommene Kredite bilden keine Betriebsschuld mehr (VwGH v 6. 3. 1984, ZI 83/14/0107).

Auf Grund der einkommenssteuerlichen Systematik sind bei den betrieblichen Einkünften alle im Betriebsvermögen vorhandenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe steuerlich zu erfassen. Dies ergibt sich aus § 24 EStG, der in seinem Abs. 2 vorschreibt, dass als Veräußerungsgewinn der Betrag zu erfassen ist, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Damit sind insbesondere auch alle Forderungen und Verbindlichkeiten des Betriebsvermögens bei der letztmaligen Ermittlung des Betriebsvermögens anzusetzen (gilt auch für den Gewinnermittler nach § 4 Abs 3, der im Falle der Betriebsveräußerung auf die Gewinnermittlung nach dem Betriebsvermögensvergleich übergehen muss). Der Eingang der Forderungen bzw. die Begleichung der Verbindlichkeiten haben als rein umschichtende Vorgänge keinerlei steuerliche Auswirkungen. Daher kann § 32 Z 2 EStG nur solche Einkünfte bzw. Verluste erfassen, die sich nach dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe ereignen und daher im Veräußerungs- oder Aufgabegewinn noch nicht berücksichtigt werden konnten.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Sozialversicherungsbeiträge, die in Form von monatlichen Raten gezahlt werden. Diese Dienstgeberbeiträge waren zum Zeitpunkt des

Konkurses der B. zweifelsohne bereits bekannt. Auch wenn der Aufgabegewinn des Betriebes des Berufungswerbers mangels eingereichter Erklärungen im Schätzungswege ermittelt wurde, sind durch diese Schätzung auch alle bekannten Verbindlichkeiten und Rückstellungen aufwandswirksam erfasst worden und können nicht zusätzlich in späteren Jahren geltend gemacht werden.

Der Berufung war im Bezug auf die beantragten Sonderausgaben, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2005 dargestellt, stattzugeben.

In Entsprechung der obigen Ausführungen war der Berufung somit teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 20. Juni 2007