



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Fend, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:	371.003 S	26.961,84 €
-------------------------------------	-----------	-------------

Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 9.970,44 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		391.973,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		382.003,00 S
(Topf-)Sonderausgaben		- 10.000,00 S
Sonderausgaben: Kirchenbeitrag		- 1.000,00 S
Einkommen		371.003,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		101.610,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		89.049,00 S
Gemäß § 33 EStG 1988	24,00% von 371.000 S	89.049,00 S
Steuer auf sonstige Bezüge		3.539,70 S
Einkommensteuer		92.588,70 S
Ausländische Steuer		- 21.124,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer		71.465,00 S

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift in Euro:

Festgesetzte Einkommensteuer	5.193,56 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	5.506,62 €
Abgabengutschrift:	- 313,06 €

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

Der Bw. betrieb seit September 1995 eine Tischlerei-Werkstätte in N und erklärte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Außerdem erzielte er aus seiner am 5. Oktober 1998 begonnenen Grenzgängertätigkeit nach Liechtenstein (Fa. M AG in V) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Jahre 2003 fand beim Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2000 statt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 6. Februar 2003 erklärte der Prüfer ua. (vgl. Tz 12 "Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Betätigung mit Einkunftsquellencharakter im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO - Einkommensteuer 2000"), dass sich im gegenständlichen Fall herausgestellt habe, dass die weitere Annahme einer Einkunftsquelle im Hinblick auf die Kriterienprüfung gemäß aktueller Liebhabereiverordnung nicht mehr gerechtfertigt sei; es sei daher ab dem Jahr 2000 von Liebhaberei auszugehen und liege überdies eine Betriebsaufgabe vor.

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2000 vom 10. Februar 2003.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung vom 13. März 2003, ergänzt durch das Schreiben vom 17. März 2003, beantragte der steuerliche Vertreter des Bw., den angefochtenen Bescheid in der Weise abzuändern, dass im Berufungsjahr nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen seien. Die Betriebsprüfung habe per 1. Jänner 2000 eine Betriebsaufgabe angenommen. Aus der beiliegenden Auflösungsbilanz zum 1. Jänner 2000 ergebe sich ein durch Aktivvermögen nicht gedeckter Teil der Bankschulden in Höhe von 58%, sodass die auf diesen nicht gedeckten Teil der Bankschulden entfallenden Zinsen in Höhe von 29.827,00 S als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

Nach Einholung der schriftlichen Stellungnahme des Betriebsprüfers zum gegenständlichen Berufungsvorbringen vom 24. März 2003, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, erließ das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2003. Darin führt es begründend aus, dass es prinzipiell richtig sei, dass für jene Verpflichtungen, die bei Beendigung der betrieblichen Tätigkeit nicht durch veräußerte oder ins Privatvermögen übernommene Werte abgedeckt seien, die anfallenden Zinsen gemäß § 32 EStG 1988 nachträgliche negative Einkünfte aus dieser Tätigkeit darstellten. Im gegenständlichen Fall sei jedoch keine "echte" Betriebsaufgabe durchgeführt worden, sondern lediglich eine Übertragung in einen Liebhabereibetrieb. Die Übernahme der Bankverbindlichkeiten in einen Liebhabereibetrieb stelle eine Übernahme in das Privatvermögen dar, wodurch der Zusammenhang zur ehemaligen Einkunftsquelle unterbrochen werde; die unter Umständen anfallenden Zinsen seien damit keine negativen Einkünfte aus dieser Tätigkeit.

Mit Schriftsatz vom 28. April 2003 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter des Bw. in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung und unter Verweis auf Klaus H. Hilber, Kurzkommentar zur Liebhabereiverordnung, Seite 47, ergänzend aus, dass es sich bei der infolge Liebhaberei unterstellten Beendigung der betrieblichen Tätigkeit sehr wohl um eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 handle, sodass die beantragten Zinsen aus vormals betrieblichen Schulden als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988, wie in der Berufungsvorentscheidung dargetan worden sei, abgesetzt werden könnten.

Weiters brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, dass die zum 31. Dezember 1999 offene Forderung aus Warenlieferungen und Leistungen über 9.970,44 S - Schuldnerin sei Frau I D aus F - infolge Verjährung uneinbringlich sei.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Fax der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 27. Februar 2004) führte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 26. März 2004 unter Verweis auf seine angeschlossenen Beilagen außerdem aus, dass das gesamte Anlagevermögen mit Fremdkapital finanziert worden sei. Die Zugänge zum Anlagevermögen beliefen sich auf 778.475,53 S; diesen stünde Fremdkapital in Höhe von 1.048.406,00 S zum Stichtag 1. Jänner 2000 gegenüber. Würden die Bankverbindlichkeiten von 1.048.406,00 S um die in der Zwischenzeit angefallenen Zinsen in Höhe von 233.900,00 S verringert, ergebe sich eine Differenz von 36.030,47 S, dh. die Zugänge zum Anlagevermögen und die zu deren Finanzierung aufgenommenen Fremdmittel würden sich bis auf eine geringfügige Differenz entsprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht im Berufungsfall darüber, ob Schuldzinsen in Höhe von 29.827,00 S bzw. ein Verlust aus dem Ausfall einer Forderung im Betrage von 9.970,44 S als nachträgliche Betriebsausgaben bzw. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen sind. Unstrittig ist hingegen, dass ab dem Jahre 2000 von Liebhaberei auszugehen ist.

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

Im Hinblick auf die Frage, ob es sich bei der infolge Liebhaberei unterstellten Beendigung der betrieblichen Tätigkeit um eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 handelt, gelangte der unabhängige Finanzsenat (UFS) zu folgendem Ergebnis:

Eine Betriebsaufgabe liegt auch dann vor, wenn ein Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt und zur Liebhaberei wird. Das bisherige Betriebsvermögen gilt dann als in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ins Privatvermögen überführt

(vgl. VwGH 16.2.1983, 81/13/0044; Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 146 zu § 24 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 31 zu § 24 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 18 zu § 24 EStG 1988).

Dem obigen Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw. ist somit dahingehend beizupflichten, als eine Unterscheidung zwischen einer liebhabereibedingten Betriebsaufgabe und einer tatsächlich durch Einstellung der werbenden Tätigkeit erfolgenden Betriebsaufgabe nicht sachlich gerechtfertigt ist. Auch in einem derartigen Fall werden Wirtschaftsgüter, die bisher dem Betrieb gedient haben ins Privatvermögen überführt. Unter dem Gesichtspunkt der

Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit muss es unerheblich sein, ob der Betrieb durch Einstellung der Tätigkeit oder durch Wandel in eine steuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei endet. In beiden Fällen fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip die Berücksichtigung von Vermögensänderungen, die mit der ehemaligen Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (siehe Atzmüller, "Nochmals: Nachträgliche Betriebsausgaben nach Wechsel zur Liebhaberei?", RdW 1997, Seiten 566 ff).

Zur Frage der Absetzbarkeit der geltend gemachten Schuldzinsen bzw. des Verlustes aus dem Ausfall einer Forderung als nachträgliche Betriebsausgaben ist Folgendes zu sagen: Die Z 2 des § 32 EStG 1988 soll gerade dazu dienen, solche Einkünfte, die zwar erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallen, aber einen engen (wirtschaftlichen) Zusammenhang zum Betrieb aufweisen, noch der betrieblichen Sphäre zuzuweisen. Es handelt sich dabei um eine besondere Ausprägung des Veranlassungsprinzips. Einen engen betrieblichen Zusammenhang weisen Wertänderungen an all jenen Wirtschaftsgütern auf, die außerhalb des beendeten Betriebes praktisch nicht mehr eigenständig privat nutzbar sind, sondern nur abgewickelt werden können (zB Forderungen). Wertänderungen an derartigen Wirtschaftsgütern führen zu positiven oder negativen Einkünften im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988.

Wird somit eine Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft, dann führt der Ausfall einer ehemals betrieblichen Forderung in der Zeit, in der der Betrieb Liebhaberei darstellt, zu nachträglichen Betriebsausgaben, wenn die Forderung in einem Zeitpunkt entstanden ist, in dem die Tätigkeit noch als Einkunftsquelle anzusehen war und soweit die Forderung bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes als Aktivum angesetzt wurde (vgl. VwGH 25.2.1997, 92/14/0167; Atzmüller, a.a.O., Seiten 566 ff; siehe auch Doralt⁴, a.a.O., Tz 65 zu § 32 EStG 1988 sowie Tz 236 zu § 4 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 8.3 zu § 32 EStG 1988).

Der geltende gemachte Aufwand im Zusammenhang mit dem Ausfall von der gegenständlich vor dem Jahre 2000 entstandenen und bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes als Aktivpost angesetzten Forderung ist daher - wie im Übrigen auch in § 32 Z 2 EStG 1988 positivrechtlich verankert - im Berufungsfall im Rahmen von nachträglichen Einkünften im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 zu erfassen.

Die vorstehenden Ausführungen gelten allerdings nicht für Verbindlichkeiten, die seinerzeit zur Anschaffung solcher Wirtschaftsgüter aufgenommen wurden, die nach einer Betriebsaufgabe der privaten Nutzung des Steuerpflichtigen zugeführt werden. Dies deshalb, weil ein enger Zusammenhang zwischen Verbindlichkeiten, die für die Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufgewendet worden sind, und eben diesem Wirtschaftsgut besteht. Werden

Wirtschaftsgüter im Zuge der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen übernommen, so gelangen auch die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieser Wirtschaftsgüter gedient haben, in das Privatvermögen. Es sind somit weder Wertänderungen derartiger Verbindlichkeiten noch damit in Zusammenhang stehende Zinszahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben einzustufen. Ebenso wie die private Nutzungsmöglichkeit der (selbständig nutzbaren) Wirtschaftsgüter die Verbindung zum seinerzeitigen Betrieb durchtrennt, ist die - auch im Bereich des § 32 EStG 1988 maßgebliche - betriebliche Veranlassung der Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieser Wirtschaftsgüter gedient haben, nicht mehr gegeben; sie teilen deren Schicksal.

Darüber hinaus ist mit Beendigung des Betriebes der Veranlassungszusammenhang mit dem seinerzeitigen Betrieb auch hinsichtlich jenes Teiles der Schulden als unterbrochen anzusehen, der durch den Veräußerungserlös oder durch die Verwertung von zurückbehaltenem Aktivvermögen beglichen werden könnte. Soweit also Verbindlichkeiten nicht zur Finanzierung von ins Privatvermögen überführten Vermögensgegenständen gedient haben **und** sie auch nicht mit Aktiva des Betriebes abgedeckt werden konnten, führen die nach Betriebsaufgabe auf Grund dieser Verbindlichkeiten anfallenden Zinsen zu nachträglichen (negativen) Einkünften im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 10 ff zu § 32 EStG 1988; Doralt⁴, a.a.O., Tz 74 zu § 32 EStG 1988; siehe auch VwGH 22.10.1996, 95/14/0018; VwGH 30.9.1999, 99/15/0106, 0107; VwGH 30.11.1999, 94/14/0166).

Im konkreten Fall sind die nach der gegenständlichen Betriebsaufgabe anfallenden Schuldzinsen für betrieblich begründete Verbindlichkeiten - gegenständlich war auf Grund der Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. im Schreiben vom 26. März 2004 (samt Beilagen) davon auszugehen, dass die gegenständlich zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (1. Jänner 2000) offenen Bankverbindlichkeiten für betriebliche Zwecke (Finanzierung des Anlagevermögens) aufgenommen worden sind - nicht als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, zumal die gegenständlichen Bankverbindlichkeiten (1,048.406,00 S) durch die in Rede stehende (liebhabereibedingte) Betriebsaufgabe nicht mehr betrieblich veranlasst bleiben bzw. weil diese nunmehr notwendiges Privatvermögen darstellen. Die betriebliche Veranlassung dieser Verbindlichkeiten ging deswegen verloren, weil diesen Verbindlichkeiten zum Stichtag 1. Jänner 2000 bis auf eine geringfügige Differenz Anlagevermögen in Höhe von 778.475,53 S gegenübersteht (vgl. das Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 26. März 2004 samt Beilagen), das - wie bereits oben ausgeführt - mit der liebhabereibedingten Betriebsaufgabe als in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ins Privatvermögen überführt gilt; der geringfügige Teil der Verbindlichkeiten, dem zum

1. Jänner 2000 kein Anlagevermögen mehr gegenübersteht und nur mehr abgewickelt wird, kann mit den Aktiva des Betriebes abgedeckt werden.

Nachdem Schuldzinsen für betrieblich begründete Verbindlichkeiten nur dann nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 darstellen, wenn deren betriebliche Veranlassung auch nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit nicht verloren geht, war die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft gesehen war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. April 2004