

GZ. RV/0172-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Klaus Hillebrand, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt keine Änderung.

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. erzielte in den Streitjahren neben Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde ua. nachstehende Feststellung getroffen:

"Tz 15 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

	1998	1999	2000
Überschuss lt. Erkl.	-68.635,00	16.035,00	-23.777,00
Korrekturen lt. Bp.			
a.) + Korrektur Zinsen	67.050,00	3.929,00	3.929,00
b.) + Veränderung Individualpauschalierung			23.663,00
Überschuss lt. Bp	-1.585,00	19.964,00	3.815,00

ad a.) Hinsichtlich der Begründung wird auf Pkt. 1) der beiliegenden Niederschrift vom 11.7.2002 verwiesen.

ad b.) Hinsichtlich der Begründung wird auf Pkt. 2) der beiliegenden Niederschrift vom 11.7.2002 verwiesen."

Die Punkte 1 und 2 der Niederschrift vom 11. Juli 2002 lauten wie folgt:

"1) Zinsen aus Vermietung und Verpachtung 1998

Im Jahr 1998 wurden im Rahmen der Vermietung und Verpachtung Darlehenszinsen in Höhe von insgesamt ATS 311.999 geltend gemacht.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass im Jahr 1998 für insgesamt fünf anstatt vier Quartale eine Zinsabbuchung vom Darlehenskonto erfolgt ist. Darauf folgende Erhebungen des Abgabepflichtigen bei der Bank ergaben, dass es zu einer um ATS 63.121 zu hohen Zinsbelastung im Jahr 1988 gekommen ist. Dieser Betrag wird lt. schriftlicher Zusage der Bank vom 15.5.2002 dem Darlehenskonto des Abgabepflichtigen per 1.1.2002 gutgeschrieben – gleichzeitig erhält er eine Zinseszinsgutschrift in Höhe von ATS 15.715,18 für den Zeitraum 1998-2001.

Gem. § 19 EStG 1988 stellen rechtsgrundlose Leistungen, wie die irrtümliche Zahlung einer Nichtschuld (hier Leistung von fünf Quartalzahungen) mit folgender Rückerstattung keine Ausgaben dar.

Es ist daher nach Ansicht der Bp. die Werbungskostenposition Zinsen um ATS 63.121 im Jahr 1998 zu kürzen. Die Zinseszinsgutschrift im Jahr 2002 wird aliquot auf die Jahre 1998 bis 2001 (als Minderung der Werbungskostenposition "Zinsen") aufgeteilt.

2.) Individualpauschalierung Vermietung und Verpachtung

Im Jahr 2000 wurde zur Einkunftsermittlung im Bereich der Vermietung und Verpachtung die Individual-Pauschalierung in Anspruch genommen und das Werbungskostenpauschale in Höhe von ATS 312.917 in Anspruch genommen.

Aufgrund der unter Pkt. 1) getroffenen Prüfungsfeststellungen verringert sich dieser Pauschalbetrag um ATS 23.663 auf ATS 289.254."

Mit Ausfertigungsdatum 22. August 2002 erließ das Finanzamt mit den Prüfungsfeststellungen übereinstimmende gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000.

Mit Eingabe vom 23. September 2002 wurde die Berufungsfrist bis 25. Oktober 2002 verlängert. In der Berufung vom 27. September 2002 wurde ausgeführt, im Jahr 2000 seien bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Werbungskosten pauschal gemäß Verordnung 230/1999 vom 14. Juli 1999 angesetzt worden. Als Basis seien die entsprechenden Einnahmen und Werbungskosten der Jahre 1997 bis 1999 zugrunde gelegt worden. Die Korrektur der Jahre 1998 und 1999 durch die Betriebsprüfung habe zur Folge, dass die Basis für die pauschalierte Ermittlung der Werbungskosten für das Jahr 2000 verändert worden sei. Demzufolge seien die pauschalen Werbungskosten für das Jahr 2000 durch die Betriebsprüfung um 23.663 S gekürzt worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei der Zahlung der Zinsen im Jahr 1998 in Höhe von 63.121 S und den Zinseszinsen in den Jahren 1998 bis 2001 in Höhe von je 3.929 S um irrtümliche und rechtsgrundlose Zahlungen. Dieser Irrtum hindere den Abfluss im Zeitpunkt der Zahlung gemäß § 19 Abs. 2 EStG. Nach § 19 Abs. 2 seien Ausgaben dann abgeflossen, wenn der geleistete Betrag aus der Verfügungsmacht des Leistenden ausgeschieden sei. Entscheidend sei das tatsächliche Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (EStR 2000, RZ 4620). Durch die Zahlung der von der Bank vorgeschriebenen und auf dem Konto belasteten Zinsen sei die Verausgabung im Jahr 1998 erfolgt. Der Bw. habe über den Geldbetrag nicht mehr verfügen können.

Rückgezahlte Beträge würden den erfolgten Abfluss grundsätzlich unberührt lassen. Auch eine vorbehaltlose Rückzahlung könne den Abfluss nur dann rückgängig machen, wenn zwischen Zahlung und Rückzahlung ein enger zeitlicher Zusammenhang stehe. Auch der Umstand, dass der Empfänger zur Rückzahlung verpflichtet sei, könne den Abfluss nicht hindern (siehe Doralt, § 19, Rz 39 f). Die Rückzahlung sei erst nach vier Jahren erfolgt. Von einem zeitlich engen Zusammenhang könne daher nicht gesprochen werden.

Die Zahlung der Zinsen und Zinseszinsen erfolgte nicht – wie von der Betriebsprüfung behauptet – rechtsgrundlos oder irrtümlich. Aufgrund des mit der Bank abgeschlossenen Kreditvertrages und der entsprechenden Zahlungsaufforderungen im Jahr 1998 sei der Rechtsgrund für die Zahlung gegeben. Die Zahlung erfolge entsprechend der Vorschriftung der Zinsen, eine irrtümliche Zahlung könne daher ausgeschlossen werden. Ein Irrtum bestehe lediglich seitens der Bank, nämlich in Höhe der vorgeschriebenen Zinsen für das Jahr 1998.

Auch die Zinsenzinsen seien im Jahr 1998 bis 2001 tatsächlich abgeflossen. Diese Rückzahlung erfolge ebenfalls erst im Mai 2002 und auch hier könne weder Irrtum noch Rechtsgrundlosigkeit unterstellt werden.

Ergänzend dürfe zur Kürzung der Werbungskostenposition "Zinsen" für das Jahr 2000 in Höhe von 3.929 S noch festgehalten werden, dass – wie bereits erwähnt – im Jahr 2000 die Werbungskosten pauschal gem. Verordnung 230/1999 vom 14. Juli 1999 angesetzt worden seien. Es gebe daher bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2000 keine Position "Zinsen". Daher könne auch keine Kürzung dieser Position erfolgen.

Da die Werbungskosten der Jahre 1998 und 1999, welche der Pauschalierung für das Jahr 2000 zugrunde gelegt worden seien, durch die Betriebsprüfung zu unrecht gekürzt worden seien, sei auch die Korrektur der pauschalen Werbungskosten für das Jahr 2000 von 23.663 S zu unrecht erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 27. Jänner 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde in der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 28. Jänner 2004 ausgeführt, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 seien auch Anzahlungen und Vorauszahlungen, die im Kalenderjahr geleistet worden seien als Betriebsausgaben absetzbar. Voraussetzung hierfür sei, dass zum Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden müsse, dass ein mit der Betriebsausgabeneigenschaft begründeter Zusammenhang gegeben sei (VwGH vom 26.6.1990, 89/14/0257). Handle es sich hierbei um Zahlungen, die auf keiner Rechtsgrundlage beruhen würden, sei die betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen auszuschließen.

Berufungsgegenstand seien die bezahlten Zinsen, die zum einen auf einer irrtümlich falschen Zinsenvorschreibung der Bank und zum anderen auf der irrtümlichen Bezahlung dieser ungerechtfertigten und überhöhten Vorschreibung durch den Bw. beruhen würden. Der Irrtum der Bank bestehe in der ungerechtfertigten und überhöhten Vorschreibung der Schuldzinsen. Der Irrtum des Bw. sei in der Bezahlung zu erblicken. Im Schreiben von der Raiffeisenlandesbank vom 15. Mai 2002 werde dieser Irrtum bestätigt. Daher könne die Aussage des steuerlichen Vertreters des Bw., "der Irrtum bestehe lediglich seitens der Bank", nicht nachvollzogen werden. Den Bw. seien als Kreditnehmer die Kreditbedingungen bekannt gewesen. Er habe trotzdem eine ungerechtfertigte Zinsenvorschreibung bezahlt. Es hätten sich somit beide Vertragspartner geirrt.

Laut Doralt, Einkommensteuerkommentar, "seien irrtümlich überwiesene Beträge keine Ausgaben und könnten daher steuerlich wirksam auch nicht abfließen, soweit im Zeitpunkt der

Bezahlung kein Rechtsgrund zugrunde liegen würde. Dies gelte auch dann, wenn die Zahlung irrtümlich in der Meinung geleistet werde, es liege eine Verpflichtung vor (VwGH 1.7.1992, 91/13/0084).

Für die Bezahlung des strittigen Betrages bestehe keinerlei Rechtsgrund, da alleiniger Rechtsgrund für die Zahlung der Kreditvertrag sei. Über die Vereinbarung hinausgehende Zinsenvorschreibungen müssten auch nicht bezahlt werden. Die Bescheidänderung laut Betriebsprüfung würde genau der Abgabenschuld entsprechen, die der Bw. als Steuerpflichtiger ohne den eingetretenen Irrtum zu tragen gehabt hätte. Dem Bw. sei aufgrund der prompten Rückzahlung der ungerechtfertigten Zinsenvorschreibung samt Zinseszinsen durch die Bank, weder ein wirtschaftlicher noch ein steuerlicher Schaden entstanden. Zudem erscheine es sachlich auch nicht gerechtfertigt, für eine irrtümlich erfolgte Bezahlung, denen kein wirtschaftlicher Aufwand gegenüberstehe, im Zuge der Pauschalierung für die Folgejahre Werbungskosten anzusetzen.

Mit Eingabe vom 23. Februar 2004 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend wurde noch ausgeführt, das Erkenntnis des VwGH vom 22. Jänner 1992, 91/13/0160, auf das sich das Finanzamt berufe, gehe ausdrücklich von willkürlichen Zahlungen aus.

Auch der Behauptung, die Zahlung sei rechtsgrundlos und irrtümlich erfolgt, könne nicht zugestimmt werden. Diese erfolge aufgrund einer Zinsenvorschreibung durch die Bank. Dieser Vorschreibung sei ein Darlehensvertrag zugrunde gelegen. Im Übrigen werde nochmals auf Doralt, § 19, Rz 39 ff verwiesen. Zudem sei in der Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 2004 überhaupt nicht darauf eingegangen worden, dass die Werbungskosten des Jahres 2000 gemäß Verordnung 230/1999 vom 14. Juli 1999 pauschal angesetzt worden seien. Der Berechnung der pauschalen Werbungskosten für das Jahr 2000 seien die entsprechenden Werbungskosten der Jahre 1997 bis 1999 zugrunde gelegt worden. Durch die Betriebsprüfung seien die Werbungskosten dieser Jahre gekürzt worden. Die Berechnungsbasis für das Jahr 2000 sei daher entsprechend korrigiert worden. Als Folge seien die pauschalen Werbungskosten für das Jahr 2000 um 23.663 S vermindert worden. Zusätzlich seien diese pauschal ermittelten Werbungskosten nochmals um anteilige Zinseszinsen von 3.929 S gekürzt worden. Diese Zinseszinsen seien jedoch in der Gewinnermittlung für das Jahr 2000 nicht berücksichtigt worden. Die nochmalige Kürzung sei daher zu Unrecht erfolgt.

Mit Eingabe vom 23. September 2004 wurden der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Individualpauschalierung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vorsteuern können im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der Ermittlung der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten die Betriebsausgaben oder Werbungskosten jeweils für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen pauschal ermittelt werden.

Die Höhe der Betriebsausgaben oder Werbungskosten bestimmt sich als durchschnittlicher Prozentsatz der Betriebsausgaben oder Werbungskosten der Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 im Verhältnis zu den Umsätzen (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne der §§ 22 und 28 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder zu den Einnahmen jeweils dieser Kalenderjahre. Als Betriebsausgaben oder Werbungskosten darf höchstens jener Betrag abgesetzt werden, der dem arithmetischen Mittel der in den angeführten Kalenderjahren tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten entspricht. Die unter § 3 bzw. § 4 fallenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind dabei nicht zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Individualpauschalierung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vorsteuern).

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Aufgrund der ergänzenden Ermittlungen der Referentin ist folgender Sachverhalt als erwiesen anzunehmen:

Der Bw. hat im Jahr 1996 für sich persönlich (zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) als auch in seiner Funktion als Geschäftsführer der X-GmbH bei der Y-Bank einen Kredit auf. Die Bank fasste beide Kredite in einem Abstattungskredit zusammen. Als Kreditnehmer dieses Abstattungskredites ist bis zum Jahr 1998 jedoch nur die X-GmbH ausgewiesen worden. Diese Vorgangsweise wurde im Jahr 1998 insoweit korrigiert, als dass anstelle der X-GmbH mit 2. Jänner 1998 für einen Betrag von 4.404.700 S der Bw. in das

Kreditverhältnis eingetreten ist. Bei kontenmäßiger Durchführung dieser Schuldübernahme ist der Y-Bank ein Fehler unterlaufen. Dem Bw. sind 63.121 S zu viel an Zinsen angelastet worden seien.

Strittig ist, ob der im Jahr 1998 abgebuchte Betrag von 63.121 S als Werbungskosten zu berücksichtigen ist oder nicht.

Das Finanzamt stützt seinen Rechtsstandpunkt im wesentlichen auf drei VwGH Erkenntnisse, in denen der Gerichtshof zu Ansicht gelangte, dass Beträge, die irrtümlich geleistet worden sind und in der Folge wiederum rückgezahlt worden sind, keine Betriebsausgaben darstellen.

Nach Meinung der Referentin vermag die in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2004 angeführte Judikatur den Rechtsstandpunkt des Finanzamtes nicht zu tragen. Dies deshalb, weil den angeführten Erkenntnissen keine mit dem Berufungsfall vergleichbaren Sachverhalte zugrunde lagen.

In dem dem Erkenntnis vom 22.1.1992, 91/13/0114, zugrunde liegenden Sachverhalt hat eine praktische Ärztin an die Wiener Ärztekammer einen Betrag von 300.000 S überwiesen, ohne hierfür einen Zahlungsgrund anzugeben. Nach einer fernmündlichen Rückfrage eines Organs der Ärztekammer ist vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden, dass es sich um eine irrtümliche Überweisung gehandelt hat, weshalb um Rücküberweisung ersucht worden ist. Weiters hatte die Ärztin auf ihr Beiragskonto bei der Wiener Gebietskrankenkasse Beträge überwiesen, die die tatsächlichen Beitragsverpflichtungen um ein Vielfaches überstiegen haben. Die Gewinnermittlung erfolgte im zitierten Beschwerdefall gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Dem Erkenntnis vom 22.1.1992, 91/13/0160, lag ein ähnlicher Sachverhalt zugrunde. Ein Wiener Facharzt hat der Wiener Ärztekammer ohne Angabe eines Rechtsgrundes einen Betrag von 300.000 S überwiesen. Ebenso hat der Arzt auf sein Beiragskonto bei der Wiener Gebietskrankenkasse Beträge überwiesen, die die tatsächlichen Beitragsverpflichtungen um ein Vielfaches überstiegen haben. Die Gewinnermittlung erfolgte auch in diesem Fall gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Aus den angeführten Sachverhalten war nach Ansicht des Gerichtshofes zu folgern, dass für die Zahlung des Betrages von 300.000 S (Überweisung an die Wiener Ärztekammer) keinerlei Rechtsgrund bestanden habe. Ungeachtet des Umstandes, dass es sich beim Empfänger des Betrages um die Standesvertretung der Beschwerdeführerin bzw. des Beschwerdeführers gehandelt habe, sei somit zwischen dieser Zahlung und dem Beruf der Beschwerdeführer kein die Betriebsausgabeneigenschaft begründeter ursächlicher Zusammenhang gegeben. Ebenso wenig wie den Zahlungen an die Wiener Ärztekammer würde auch den im vierfachen Ausmaß

der tatsächlichen Beitragspflicht gegenüber der Wiener Gebietskrankenkasse geleisteten Zahlungen eine Betriebsausgabeneigenschaft zukommen. Den Abgabenbehörde stehe zwar nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen. Die Unangemessenheit und Unüblichkeit könne jedoch ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst seien. Im Übrigen gelangte der Gerichtshof zur Auffassung, dass durch solche willkürlichen Zahlungen, für die nach Grund und Höhe keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorliegen würden, Steuerpflichtige die Höhe ihres Einkommens innerhalb verschiedener Veranlagungszeiträume nicht beeinflussen könnten.

Die vom Gerichtshof in den angeführten Erkenntnissen getroffenen Aussagen sind nach Meinung der Referentin auf den Streitfall nicht übertragbar. Im gegenständlichen Fall hat der Bw. keine Überweisung ohne Rechtsgrund veranlasst, sondern wurden ihm die strittigen Zinsen über Vorschreibung der kreditgewährenden Bank abgebucht. Der Bw. hat durch die Abbuchung des Betrages von 63.121 S nicht die Höhe seines Einkommens beeinflussen wollen, sondern war offensichtlich der Ansicht, dass er diesen Betrag aufgrund des Abstattungskredites bzw. der Schuldübernahme zu entrichten habe. Zum Zeitpunkt der Abbuchung des Betrages von 63.121 S musste der Bw. somit ernstlich damit rechnen, dass der die Werbungkosteneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist. Den strittigen Zinsen muss daher nach Auffassung der Referentin Werbungskostencharakter zuerkannt werden.

In dem dem Erkenntnis des VwGH vom 1.7.1992, 91/13/0084, zugrunde liegenden Sachverhalt hat ein Zivilingenieur für Bauwesen einen Betrag von 1.900.000 S irrtümlich am 22. Dezember 1986 an seinen Geschäftspartner überwiesen und von diesem am 22. Dezember 1987 wieder rücküberwiesen bekommen. Auch in diesem Fall war Gegenstand des Rechtsstreits eine vom Beschwerdeführer veranlasste irrtümliche Überweisung. Es lag auch in diesem Erkenntnis kein mit dem Berufungsfall vergleichbarer Sachverhalt zurunde.

Zusammenfassend ist nach Meinung der Referentin davon auszugehen, dass der Bw. im Jahr 1998 damit rechnen musste, dass ein Zusammenhang zwischen der strittigen Abbuchung und dem Kreditvertrag vorgelegen ist. Der Betrag von 63.121 S war daher nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 im Jahr 1998 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Was die Zinsenzinsen anbelangt hat das Finanzamt keine Feststellungen getroffen, wann und in welcher Höhe diese in den einzelnen Streitjahren von Y-Bank abgebucht worden sind. Aufgrund der oben dargelegten Rechtsansicht wären aber auch allfällige in den Berufungsjahren zu viel abgebuchten Zinsenzinsen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Der Berufung war daher stattzugeben. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren erklärungsgemäß anzusetzen.

Die Bemessungsgrundgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Innsbruck, 28. September 2004