



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch die LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., 5020 Salzburg, St.-Julien-Straße 1, vom 31. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 8. Mai 2006 betreffend die Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Beim BW fand im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung über die Wirtschaftsjahre 2001 bis 2003 statt. Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurden neben anderen Feststellungen vom Betriebsprüfer die Zinsen eines am 27. Juni 2002 aufgenommenen Darlehens über € 1 Mio nur zum Teil als betrieblich anerkannt. Von der Darlehenssumme seien € 810.000,00 zu privaten Zwecken verwendet worden (Schenkung an Angehörige) und € 290.000,00 seien zur Rückzahlung eines im Betriebsvermögen aufscheinenden Darlehens verwendet worden. Vom den Darlehen und den dafür anfallenden Zinsen sei daher nur der auf die Darlehensrückzahlung entfallene Anteil als betrieblich anzusehen (29%). Der Gewinn des Jahres 2002 sei daher aus diesem Grund um einen Betrag von € 19.848,29 und der Gewinn des Jahres 2003 um € 35.199,70 zu erhöhen. Das Darlehen sei aufgrund der überwiegenden privaten Veranlassung aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden.

Mit 29. Juni 2005 erließ das FA nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO neue Einkommensteuererstbescheide für die Jahre 2002 und 2003. Die Bemessungsgrund-

lagen für die Einkommensteuer der betreffenden Jahre wurden unter Zugrundelegung der Ergebnisse der Betriebsprüfung angesetzt.

Mit Schreiben vom 24. April 2006 beantragte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter die Aufhebung dieser Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003. Der Spruch der genannten Bescheide sei deshalb nicht richtig, da vom Betriebsprüfer rechtswidrig Zinsaufwendungen ausgeschieden worden seien und daher eine zu hohe Einkommensteuer festgesetzt worden sei. Der Betriebsprüfer dürfte sich dabei auf die Bestimmung Rz 1428 der EStR gestützt haben. Danach seien Zinsen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn ein Darlehen aufgenommen werde und der zugezahlte Betrag für private Zwecke verwendet werde. Ausdrücklich werde jedoch in den EStR angeführt, dass das Abzugsverbot nur dann greife, wenn dem Betrieb Fremdmittel (nicht Eigenmittel) entzogen würden. Würden dem Betrieb jedoch Eigenmittel entzogen so greife diese Abzugsverbot nicht. Die Einschränkung des Zinsenabzugsverbotes lediglich auf die Entnahme von Fremdmitteln sei bewusst gewählt worden, da sich sonst eine gleichheitswidrige Situation ergeben würde.

Vom Betriebsprüfer sei unberücksichtigt gelassen worden, dass im Zeitpunkt der Entnahme des zugezahlten Kreditbetrages beträchtliche Eigenmittel vorhanden gewesen seien, die den entnommenen Zuzahlungsbetrag des Kredites bei weitem überstiegen hätten. Es werde daher die Rechtsansicht vertreten, dass die Nichtberücksichtigung der Zinsen für den aufgenommenen Kredit von € 1 Mio rechtswidrig sei, da durch diesen Kredit lediglich Eigenkapital ersetzt worden sei. Mit dem substituierten Eigenkapital seien zur Gänze betriebliche Investitionen / Aufwendungen finanziert worden, sodass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das durch die Substitution des Eigenkapitals entstandene Fremdkapital eindeutig durch den Betrieb veranlasst sei. Hinsichtlich der Ermessensübung im Zusammenhang mit einem Antrag nach § 299 BAO verweise der BW darauf, dass eine Ermessensübung nach dem Erlass AÖF 1987/61 auch zugunsten der Partei vorzunehmen sei. Die Behörde habe, sei es auf Anregung der Partei oder von Amts wegen, eine wahrgenommene relevante Gesetzeswidrigkeit des Bescheides zu berücksichtigen und habe gleichgültig ob zum Vorteil oder Nachteil des Abgabepflichtigen mit der Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorzugehen. In weiterer Folge beantrage der BW daher die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gem. § 299 BAO aufzuheben und an deren Stelle Bescheide zu erlassen, in denen auch die vom Betriebsprüfer ausgeschiedenen Zinsen berücksichtigt würden.

Mit Bescheid vom 8. Mai 2006 wies das FA den Antrag des BW auf Aufhebung der Einkommenssteuerbescheide 2002 und 2003 ab. Fremdmittel seien von der Definition her alle Gelder, die durch Dritte zur Finanzierung bereitgestellt würden, und die wieder an den Geldgeber zurückgezahlt werden müssten. Ein Betrieb werde teils durch Fremdmittel, teils durch Eigenmittel finanziert.

Ein aufgenommenes Darlehen zähle, unabhängig von der sonstigen betrieblichen Ausstattung mit Fremd- oder Eigenmitteln, zu den Fremdmitteln. Werde dieses Darlehen entnommen und für nicht betriebliche Zwecke verwendet, so würden dem Betrieb diese aufgenommenen Fremdmittel entzogen. Die Zinsen seien in der Folge nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, da sie nicht betrieblich veranlasst seien.

Maßgebend für die Beurteilung von Verbindlichkeiten als Betriebsschulden und der damit zusammenhängenden Zinsen als Betriebsausgaben sei das Veranlassungsprinzip. Nur dann wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhe, die den Betrieb beträfen, stelle die Schuld eine Betriebsschuld dar. Ein derartiger ursächlicher und unmittelbarer Zusammenhang mit Vorgängen, die Betrieb beträfen, könne beim gegenständlichen Darlehen (Verwendung zur Entnahme für nicht betriebliche Zwecke) nicht erkannt werden. Die Argumentation betreffend Substituierung des Eigenkapitales durch Fremdkapital könne hingegen - wenn überhaupt - einen höchstens mittelbaren Zusammenhang darstellen der nach der Rechtsprechung des VwGH für den Abzug von Zinsen als Betriebsausgabe nicht ausreiche.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, dass es dem BW aufgrund der Eigenkapitalausstattung des Betriebes durch entsprechende Liquiditätsmaßnahmen (Forderungszession bzw. sale u. lease back) auch möglich gewesen wäre die Entnahme durch freigesetzte Eigenmittel zu finanzieren. In der Folge, also nach dem Entzug der freigesetzten Eigenmittel, hätte der BW aufgrund des Grundsatzes der Finanzierungsfreiheit einen für die Betriebserweiterung zweckgebundenen Kredit aufnehmen können. Um sich diese doch recht komplizierte Vorgangsweise (insbesondere die Maßnahme zur Generierung der Liquidität) zu ersparen habe der BW den abgekürzten Weg gewählt und gleich einen Kredit aufgenommen und das zugezählte Geld dann entnommen.

Da der Betrieb des BW über ein entsprechendes Eigenkapital verfüge ändere sich dadurch bei wirtschaftlicher Betrachtung an der Finanzierungsausstattung des Betriebes gegenüber der komplizierten zweistufigen Vorgangsweise nichts, sodass im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz die Zinsen jedenfalls absetzbar sein müssten.

Als weiteres Argument führe die Finanzverwaltung das Veranlassungsprinzip ins Treffen. Auch hier ergebe sich bei der oben dargestellten zweistufigen Vorgangsweise bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Unterschied zu der realisierten Variante.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

***Der UFS hat dazu erwogen:***

Der UFS nimmt aufgrund der vorliegenden Unterlagen, die von den Parteien des Verfahrens nicht im Streit gezogen wurden, den nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der BW betreibt unter anderem ein Gasthaus. Am 27. Juni 2002 nahm der BW bei der Bank ein Darlehen in Höhe von € 1 Mio auf. Dieser Betrag wurde noch am 27.6.2002 wie folgt verwendet:

Ein Betrag von € 200.000,00 wurde als „Schenkung A“ aus dem Betrieb entnommen.

Ein Betrag von € 400.000,00 wurde als „Schenkung B“ aus dem Betrieb entnommen und auf ein Sparbuch übertragen.

Ein Betrag von € 110.000,00 wurde als „Schenkung C“ aus dem Betrieb entnommen und auf ein Sparbuch übertragen.

Ein Betrag von € 290.000,00 wurde zur Rückzahlung eines Darlehens der Gattin des BW verwendet und von dieser auf ein Sparbuch übertragen.

Mit 28. Juni 2002 schenkte der BW seiner Tochter B dieses Sparbuch mit einer Einlage von € 400.000,00.

Mit 28. Juni 2002 schenkte der BW seiner Tochter C dieses Sparbuch mit einer Einlage von € 110.000,00.

Mit Schenkung vom gleichen Tag schenkte die Gattin des BW ihrer Tochter C das Sparbuch, auf das der vom BW zurückgezahlte Betrag von € 290.000,00 einbezahlt worden war.

Mit Buchungsdatum 18. Juli 2002 stellten B und C dem Unternehmen des BW einen Betrag von je € 400.000,00 als Darlehen zur Verfügung.

Diese Darlehen der Töchter des BW wurden verzinst, die daraus resultierenden Zinsen wurden als Betriebsausgaben berücksichtigt.

In rechtlicher Hinsicht ist zu diesem Sachverhalt auszuführen, dass gemäß § 4 Abs.4 EStG 1988 Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Im gegenständlichen Fall ist aus Sicht des UFS zunächst zu klären, ob die in Frage stehende Betriebschuld (das Darlehen über € 1 Mio) als Verbindlichkeit dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Dabei ist dem FA darin zu folgen, dass diese Frage nach dem Veranlassungsprinzip zu entscheiden ist. Damit sind Verbindlichkeiten dann zum notwendigen Betriebsvermögen zu zählen, wenn sie ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen.

Bei der Zuordnung von Verbindlichkeiten zum Betriebs- oder Privatvermögen ist zunächst auf den Zeitpunkt der Schuldaufnahme abzustellen und die Verwendung der aufgenommenen Mittel zu berücksichtigen. Werden aufgenommene Fremdmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so liegt eine Privatschuld vor. (Doralt, EStG, § 4 Tz 68 mwN)

Die vom BW im gegenständlichen Verfahren angestellten Überlegungen, ob nicht auch durch den theoretisch möglichen Verkauf und die Zurückmietung von Wirtschaftsgütern und die damit verbundene Steigerung der Liquidität die Entnahme von Eigenmitteln möglich gewesen wäre und - wirtschaftlich betrachtet - bei der gegenständlichen Sachlage nicht ebenfalls die Entnahme von Eigenmitteln vorliege, geht im gegenständlichen Verfahren am Problem vorbei. Zu beurteilen ist der vom BW gesetzte Sachverhalt und nicht eine hypothetisch denkbare Konstruktion, deren wirtschaftliche Sinnhaftigkeit dahingestellt bleiben kann.

Im gegenständlichen Fall ist eine unmittelbar nach der Aufnahme des Darlehens erfolgte private Verwendung der Darlehensmittel im Ausmaß von € 710.000,00 ebenso nachvollziehbar, wie die Verwendung für Betriebszwecke im Ausmaß von € 290.000,00, sodass aus Sicht des UFS dieses Darlehen in einen betrieblichen und einen privaten Anteil im Ausmaß von 29% zu 71% aufzuteilen ist. (siehe auch VwGH, ZI 85/14/0004)

Dies ergibt sich bereits bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden Entnahme der Mittel aus dem Betriebsvermögen für private Zwecke und muss umso mehr gelten, wenn man die konkrete Verwendung der in Frage stehen Mittel in der weiteren Folge betrachtet. Die Kinder des BW haben nämlich die ihnen zugewendeten Finanzmittel umgehend wiederum in das Unternehmen des BW investiert und ihm die geschenkten Geldmittel als Darlehen zur Verfügung gestellt.

Der UFS kann somit dem BW darin nicht folgen, dass das Darlehen in Höhe von 1 Mio zur Gänze eine Betriebsschuld sei, er kann aber auch dem FA darin nicht folgen, dass aufgrund der überwiegenden Verwendung der Darlehensmittel für private Zwecke das gesamte Darlehen privat veranlasst sei. Das in Frage stehende Darlehen ist aus Sicht des UFS in einen privaten und einen betrieblichen Teil nach dem oben genannten Schlüssel aufzuteilen.

Die Zinsen für eine aufgenommene Verbindlichkeit teilen nach Sicht des UFS das Schicksal der aufgenommenen Schuld.

Dient ein Darlehen teilweise privaten Zwecken (Schenkung der Geldmittel an Angehörige) und teilweise betrieblichen Zwecken (Rückzahlung von Schulden) so sind die damit im Zusammenhang stehenden Darlehenszinsen zu aliquotieren und der als privat festgestellte Teil der Zinsen ist aus der Erfolgsrechnung des BW auszuscheiden. (Doralt, EStG, § 4 Tz 330 mwN)

Dies hat das FA im gegenständlichen Verfahren auch getan. Im Erstbescheid wurden 29% der Zinsen als Betriebsausgabe zugelassen, sodass dem BW trotz der Behandlung des gesamten Darlehens als private Verbindlichkeit die betrieblich veranlassten Zinsen als Betriebsausgaben bereits im Erstbescheid abgezogen wurden.

Der UFS kann somit keinerlei Rechtswidrigkeit des Spruches des erstinstanzlichen Bescheides erkennen. Durch die vom FA bei der Bemessung der Einkünfte berücksichtigten betrieblichen Zinsenanteil von 29% ist der Spruch aus Sicht des UFS rechtsrichtig.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde 1. Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde 1. Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Wie oben dargestellt sieht der UFS aber keinen Grund davon auszugehen, dass der Spruch des in Frage stehenden Einkommensteuerbescheides der Jahre 2002 bzw. 2003 nicht richtig sein sollte. Bei dieser Ausgangssituation bleibt auch für die vom BW angesprochene Ermessensübung zu Gunsten des Abgabepflichtigen kein Raum, weswegen die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen ist.

Salzburg, am 30. September 2008