



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin vom 27. Juli 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26. Juni 2001 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungsverwerberin fand im Zeitraum vom 16. Oktober 2000 bis 18. Juni 2001 eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt, welche unter anderen den Berufungszeitraum umfasste. Im über diese Prüfung gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht hielt die Prüferin unter anderen Folgendes fest (Punkt 3. der Anlage I; Niederschrift über die Schlussbesprechung):

"*Entnahme des Betriebsgebäudes*

§ 5 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988) ist grundsätzlich anzuwenden auf Steuerpflichtige, die im Firmenbuch protokolliert sind und Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen.

Ende 1998 wurden die wesentlichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens des Einzelunternehmens der Berufungsverwerberin an die W_GmbH verkauft. Ab 1999 wird somit nur mehr eine Vermietungstätigkeit durchgeführt.

Es liegen somit keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr vor und die Gewinnermittlung kann nicht mehr nach § 5 EStG 1988 erfolgen. Mit 1. Januar 1999 erfolgt eine Betriebsaufgabe, wobei das Gebäude ins Privatvermögen zu entnehmen ist. Die Gewinnermittlung für die Vermietung erfolgt gemäß der §§ 15 und 16 EStG 1988. Der AfA-Satz bei der Vermietung beträgt für das Gebäude 1,5%.

Der ermittelte Verkehrswert für das Gebäude beträgt laut Schätzungsgutachten vom 30. August 1999 S 7.447.952,00. Der darauf entfallene Grundanteil beträgt S 2.696.850,00.

<i>Ennahme</i>		
Verkehrswert	7.447.952,00	
Buchwert zum 31.12.1998	-4.188.362,00	
steuerpflichtiger Gewinn	3.259.590,00	- 100.000,00 Freibetrag
Gebäu dewert	4.751.102,00	
Grundanteil	2.696.850,00	
Abschreibung 1,5%	71.267,00	

Korrekturen 1999

Die Abschreibung für das Gebäude wird 1999 mit 1,5% angesetzt. Kursverluste sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten abziehbar.

Kursdifferenz	1.769.024,05	
Änderung Afa	366.556,00	
erklärter Verlust	-1.529.527,58	
Kursdifferenz	1.769.024,05	
Änderung Afa	295.289,00	
laufender Gewinn 1999	534.785,47	laut BP Einkünfte aus V+V
<i>Ennahmegergewinn 1999</i>	3.159.590,00	"

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen im Einkommensteuerbescheid 1999 datiert vom 26. Juni 2001.

Gegen diesen richtet sich die Berufung vom 27. Juli 2001, in welcher begehrt wurde die 1999 realisierten Kursverluste als Betriebsausgabe anzuerkennen. Im Rahmen der Betriebsprüfung seien Kursverluste eines Fremdwährungskredites (Yen-Kredit) nicht als Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben anerkannt worden. Dieses Darlehen habe die Berufungswerberin bei der Betriebsübernahme von ihrem Vater mit übernommen. Nach Auskunft der Bank habe es sich um einen Betriebsmittelkredit gehandelt. Der Kredit für das 1999 entnommene Gebäude sei nämlich bereits zurückbezahlt gewesen. Es handle sich daher bei den Zinsen und Kursverlusten um nachträgliche Betriebsausgaben des aufgegebenen Betriebes und seien diese daher bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zum Abzug zu bringen.

In der am 5. September 2001 verfassten Stellungnahme der Prüferin zur Berufung wurde ausgeführt, dass die Berufungswerberin bis Ende 1998 ein protokolliertes Einzelunternehmen geführt habe. Ende des Jahres 1998 seien die wesentlichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens an die W_GmbH verkauft worden und würde die Berufungswerberin seither die Betriebsliegenschaft vermieten. Eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 sei daher für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr möglich. Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sei eine "Betriebsaufgabe zum 1. Januar 1999 durchgeführt"

worden. Dabei sei das Gebäude ins Privatvermögen übernommen worden. Die Berufungswerberin habe jedoch ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt und eine Kursdifferenz für ihren betrieblichen Fremdwährungskredit in der Bilanz 1999 geltend gemacht. Dabei sei der ursprüngliche Schillingkredit in einen Yenkredit umgewandelt worden. Sicherstellungen und Laufzeit wäre vom Schillingkredit zum Yenkredit übernommen worden. Gegen Ende des Jahres 1999 wäre der Yenkredit in einen in Schweizer Franken umgewandelt worden, was zu einem Kursverlust von S 1,769.024,05 geführt habe, welcher in der Bilanz ausgewiesen worden sei. Ein solcher Kursverlust, könne jedoch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht geltend gemacht werden, da auch bei weitester Auslegung des Begriffes Schuldzinsen Mehraufwendungen zur Tilgung eines ausländischen Darlehens kein Entgelt für die Nutzung und Beschaffung des Kapitals sondern Tilgung eines Darlehens seien. Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sei von der Berufungswerberin niemals erwähnt worden, dass der berufungsgegenständliche Kredit nicht in Zusammenhang mit dem entnommenen Gebäude stehe und es sich daher bei den Kursverlusten um nachträgliche Betriebsausgaben handeln soll, weswegen die Prüferin zum Inhalt der Berufung nicht Stellung nehmen könne.

Mit Schreiben datiert vom 3. Februar 2005 nachweislich dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin zugestellt am am 4. Februar 2005 wurde das oben Dargestellte der Berufungswerberin inklusive der letztgenannten Stellungnahme und weiters noch vorgehalten, dass die Abgabenbehörde zweiter in Instanz nach dem Ergebnis des bisherigen Verfahrens von folgendem Sachverhalt ausgehe:

Nach dem Verkauf der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens der Berufungswerberin Ende 1998 an die W_GmbH, deren Geschäftsführerin die Berufungswerberin gewesen ist, habe die betriebliche Tätigkeit des Einzelunternehmens der Berufungswerberin geendet. Die Betriebsaufgabe habe am 1. Januar 1999 stattgefunden. Die Vermietung der in das Privatvermögen der Berufungswerber übernommenen Liegenschaft sei seit diesem Zeitpunkt im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt. Von der Berufungswerberin sei ohne Einwände akzeptiert worden, dass der von ihr aufgrund der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 berechnete Jahresverlust von S 1,529.527,58 als Basis der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt worden sei und bei der Berechnung des Betriebsaufgabegewinns der unbelastet Verkehrswert der Liegenschaft von S 7,447.952,00 dem Buchwert gegenüber gestellt worden sei.

Dem wurde als vorläufige rechtliche Schlussfolgerung nachgestellt, dass die Berufungswerberin in der Berufung vom 27. Juli 2001 begeht hätte, nachträgliche Betriebsausgaben anzurechnen. Das Ergebnis des laufenden Geschäftsjahres, welches vom 1. Januar bis 1. Januar nur eine gedachte juristische Sekunde gedauert habe, sei mit S 0,00

anzusetzen. Nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 ("Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 [z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen]") seien allerdings zu berücksichtigen.

Nachträgliche Betriebsausgaben wurden aber einerseits nur insoweit vorliegen, als die Aufwendungen mit der ehemaligen Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen würden. Kein solcher Zusammenhang bestehe für Aufwendungen, die ihre Ursache in der Zeit nach der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit hätten (Doralt, EStG⁴, Rz 72 zu § 32, 24 und die dort zitierte Judikatur). Würde daher ein Währungsrisiko eines betrieblich veranlassten Kredites erst nach der Betriebsaufgabe schlagend und durch Umschuldung in Schweizer Franken realisiert, handle es sich nicht um nachträgliche Betriebsausgaben. Andererseits seien nicht einmal Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die ins Privatvermögen übernommenen Verbindlichkeiten durch die Verwertung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen hätten werden können (Doralt, aaO, Rz 74), da insofern die betriebliche Veranlassung verloren gehe. Betrachte man den Verkehrswert der von der Berufungswerberin in das Betriebsvermögen übernommenen Liegenschaft so entspreche er genau dem Wert der Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten am 31. Dezember 1988. Insofern wären daher die bisher berücksichtigten S 189.706,45 an Bank- und Darlehenszinsen ebenso nicht abzugsfähig und müssten hinzugerechnet werden. Aus diesen Gründen wäre nach vorläufiger Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Berufung nicht nur kein Erfolg beschieden sondern der angefochtene Bescheid sogar zu Ungunsten der Berufungswerberin abzuändern. Auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wären Wechselkursschwankungen für Auslandskredite nicht zu erfassen.

Dementsprechend wurde die Berufungswerberin aufgefordert bekannt zu geben, ob sie unter diesen Umständen die Berufung aufrecht erhalten wolle, beziehungsweise sofern der dargestellte Sachverhalt nicht den Tatsachen entspreche, ersucht, die geeigneten Beweismittel, insbesonders Kredit- und andere Verträge vorzulegen und soweit notwendig Zeugen namhaft zu machen und diese, sofern notwendig von einer Verschwiegenheitsverpflichtung zu entbinden.

Diese Schreiben an die Berufungswerberin blieb trotz nachweislicher Zustellung unbeantwortet.

Mit dem weiteren Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 15. März 2005, nachweislich zugestellt am 16. März 2005 wurde die Berufungswerberin neuerlich aufgefordert das vorangegangene Schreiben binnen einer Frist von zwei Wochen zu beantworten, da ansonsten die dort dargestellte Sach- und Rechtslage der Entscheidung zugrunde gelegt werden würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hinsichtlich der Würdigung der Sach- und Rechtslage wird auf das oben dargestellte Schreiben vom 3. Februar 2005 zugestellt am 4. Februar 2005 verwiesen.

Dementsprechend war die Berufung abzuweisen beziehungsweise abzuändern und § 189.706,45 an Schuldzinsen für ins Privatvermögen übernommenen Schulden, welche durch ebenfalls übernommen Aktiva gedeckt wurden, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzuzurechnen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 13. April 2005