

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WA, 9999AB, vom 16. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch MP, vom 10. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenem Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 10. September 2003. Die Berufungswerberin (Bw.) bekämpft die Nichtanerkennung von Abgaben, die per Gehaltsexekution entrichtet wurden, als nachträgliche Betriebsausgaben. Es handelt sich dabei um € 2.069,13. Das Finanzamt begründete diese Maßnahme im Erstbescheid mit dem Satz "Die beantragten Kosten für die Gehaltsexekution stellen Kosten der privaten Lebensführung dar" und führte die Veranlagung 2002 ansonsten antragsgemäß durch.

Die Bw. führt aus, dass die Gehaltsexekution "rein die Rückzahlung der Schulden beim Finanzamt" betreffe, was auf dem Finanzamtkonto nachprüfbar sei. Es handle sich dabei um die Tilgung der Schulden aus der selbständigen Tätigkeit, wobei es keine Rolle spielen könne, ob die Beträge per Erlagschein oder eben – wie in ihrem Falle – per Gehaltsexekution einbezahlt werden.

Das Finanzamt wies die Berufung am 1. Oktober 2003 als unbegründet ab. Als Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie sämtliche damit zusammenhängende Nebenansprüche gem. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht abzugsfähig und damit keine nachträglichen Betriebsausgaben seien. Das gelte auch für die nachträgliche Tilgung in Form einer Exekution.

Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag vom 2. November 2003 erwiderte die Bw., die Abgabenschuldigkeit sei nicht aus Steuern vom Einkommen entstanden, sondern aus Betriebsausgaben. Falls Einkommensteuer enthalten sei, dann nur zu einem sehr geringen Prozentsatz. Es sei nie ein entsprechend hoher Gewinn entstanden, der eine derartig hohe Einkommensteuer zur Folge gehabt hätte. Sie verwies weiters auf die Behandlung im Vorjahr.

Der zuständige Referent des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) schilderte der unvertretenen Bw. unter anderem auch schriftlich (zuletzt mit Schreiben vom 19. Juli 2004) die rechtlichen Rahmenbedingungen und ersuchte Sie um Stellungnahme, Ergänzungen und die Vorlage weiterer Unterlagen. Diesem Ersuchen kam die Bw. trotz schriftlicher Erinnerung mit Nachfristsetzung bis 13. Oktober 2004 bis zum Tag der Entscheidung nicht nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sachverhalt

Die Bw. betrieb nach der Aktenlage bis Juli 1999 einen Gewerbebetrieb. Mangels Abgabe von Steuererklärungen wurde der Gewinn aus dieser selbständigen Tätigkeit für 1999 – offenbar inklusive eines allfälligen Übergangs- und Aufgabegewinnes - vom Finanzamt geschätzt. Im Berufungsjahr 2002 war die Bw. nichtselbständig tätig.

Strittig ist ausschließlich die Möglichkeit der Absetzung von Zahlungen für diese ehemalige betriebliche Tätigkeit als nachträgliche Betriebsausgaben. In den Jahren 2000 bis 2002 beantragte die Bw. die Berücksichtigung solcher Verluste. Diese Verluste wurden vom Finanzamt in den Jahren 2000 bis 2001 nach pauschaler Reduzierung der Zahlungen an das Finanzamt auf 80% prinzipiell anerkannt. 2002 verweigerte das Finanzamt jedoch – wie oben erwähnt - den Abzug der per Gehaltsexekution einbringlich gemachten Abgabenschulden.

Im Jahr 2002 wurden insgesamt € 6.083,13 als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht, die sich wie folgt zusammensetzen:

Raika E	KtoNr 401 446	4.014,00
Finanzamt Salzburg-Land	Gehaltsexekution	2.069,13
zusammen		6.083,13

Die auf Basis des Abgabenkontos durchgeführte Analyse ergab, dass die als Betriebsausgaben beantragten **Zahlungen an das Finanzamt** zur Gänze zur Tilgung der Umsatzsteuervorschreibung für Jänner bis Juli 1999 verwendet wurden. Diese Vorschreibung

erfolgte durch das Finanzamt mit Buchungsdatum 4. November 1999. Diese Tatsache wurde der Bw. mit der Bitte um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Die Zahlungen an die **Raika E** in Höhe von € 4.014,00 wurden mittels eines Jahres-Kontoauszuges nachgewiesen. Es handelt sich dabei um das Konto 401.446 mit Schuldständen von € 24.594,81 zum 31.12.2001 und von € 22.454,78 zum 31.12.2002. Auf diesem Konto kamen 2002 Zinsen, Verzugszinsen, Mahnspesen und Kontenführungskosten von insgesamt € 1.873,97 zur Vorschreibung.

Die Bw. wurde aufgefordert, anzugeben, seit wann es diese Bankschulden gibt, woraus diese Schulden resultieren und wofür diese Gelder ausgegeben wurden. Sie wurde ersucht, den Darlehens-/Kreditvertrag und alle Kontoauszüge seit der Existenz dieses Kontos vorzulegen.

Der UFS forderte die Bw. weiters – unter Hinweis auf die geltende Rechtslage – auf, nachzuweisen, dass die Zinsen, die auf dem genannten Konto zur Vorschreibung gelangten, durch den seinerzeitigen Betrieb verursacht wurden, dass anlässlich der Betriebsaufgaben keine den verbliebenen Verbindlichkeiten gegenüberstehenden Aktiva vorhanden waren und dass nach der Betriebsaufgabe ein nachweisliches Bemühen zur Tilgung der alten Verbindlichkeiten gegeben war.

Diese Aufforderungen blieben trotz Erinnerung ohne jede Reaktion.

B) Rechtliche Würdigung

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.

Gem. § 184 BAO hat die Abgabenbehörde 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 der Bw. wurde mangels Erklärung 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 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 werden müssen, kann sich nicht in späteren Jahren einkünftemindernd 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 Aufgabetimepunkt ergibt sich, dass die nachträglichen betrieblichen Einkünfte für die genannten Ansprüche und Verbindlichkeiten mit Verlassung 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. Erst nach der Einstellung eines Betriebes aufgenommene Kredite bilden keine Betriebsschuld

mehr. Die dafür aufgewendeten Kreditkosten sind daher keine (nachträglichen) Betriebsausgaben (VwGH v 6. 3. 1984, ZI 83/14/0107). Denkbar wäre allerdings die Absetzung von Zinsen und anderen Fremdkapitalkosten im Falle der Umschuldung von "alten" Verbindlichkeiten.

Absetzbarkeit der Zahlungen an das Finanzamt

Gem. § 20 Abs. 1 Z 6 sind Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abzugsfähig. Öffentliche Abgaben sind ansonsten Betriebsausgaben, soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens beziehen oder auf Betriebsvorgängen beruhen (*Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 4 Abs. 4 Tz 36*).

Die Zahlungen an das Finanzamt im Jahr 2002 in Höhe von € 2.069,13 können unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen damit nur unter zwei Voraussetzungen nachträgliche Betriebsausgaben darstellen.

- Sie dürfen im Zeitpunkt der Erstellung der Schlussbilanz aus der ehemaligen betrieblichen Tätigkeit (somit 1999 bis 2000) noch nicht bekannt bzw. wahrscheinlich gewesen sein.
- Es darf sich dabei nicht um Personensteuern handeln.

Die Zahlungen an das Finanzamt im Jahr 2002 dienten nach dem Abgabenkonto ausschließlich der Tilgung der Umsatzsteuerschulden aus der Vorschreibung für Jänner bis Juli 1999. Diese Belastung erfolgte aufgrund einer Festsetzung durch das Finanzamt mit Buchungsdatum 4. November 1999. Dieser Auffassung des UFS trat die Bw. trotz Aufforderung nicht entgegen.

Da diese Verbindlichkeit somit unbestrittenmaßen bereits mit Ende des Veranlagungszeitraumes 1999 bekannt war, hätte sie bereits in der Schlussbilanz Aufnahme finden müssen. Da eine solche Schlussbilanz nicht vorgelegt wurde und die Bemessungsgrundlagen 1999 vom Finanzamt geschätzt wurden, muss davon ausgegangen werden, dass in dieser Schätzung auch die Umsatzsteuerschuld für Jänner bis Juli 1999 ausreichend berücksichtigt wurde. Eine - zusätzliche – Berücksichtigung als nachträgliche Betriebsausgabe verbietet sich in der Folge von selbst.

Damit kann die Bw. aber der ablehnenden Haltung des Finanzamtes nicht mit Erfolg entgegentreten. Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

Absetzbarkeit der Zahlungen an die Raika E

Wenn ein Steuerpflichtiger im Zuge der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übernimmt, so gelangen auch die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieses Vermögensgegenstandes gedient haben, in das Privatvermögen. Gleiches gilt hinsichtlich der vom Steuerpflichtigen im Zuge einer Betriebsveräußerung zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter.

Soweit 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 aufgrund dieser Verbindlichkeiten anfallenden Zinsen zu nachträglichen (negativen) Einkünften im Sinne es § 32 Z 2 EStG 1988. Der Steuerpflichtige hat aber auch nach Betriebsaufgabe alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen. Bei Unterbleiben dieser Maßnahmen sind die Zinsen nicht mehr abzugsfähig (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250).

Damit können Zinsen nur unter drei Voraussetzungen nachträgliche Betriebsausgaben darstellen (siehe zusammenfassend etwa auch VwGH 20.4.2004, 2003/13/0160):

- Die diese Zinsen verursachenden Verbindlichkeiten müssen durch den seinerzeitigen Betrieb verursacht worden sein.
- Die Verbindlichkeiten dürfen nicht mit Aktiva zusammenhängen, die in das Privatvermögen überführt wurden, und es dürfen anlässlich der Betriebsaufgaben keine sonstigen Aktiva vorhanden sein, die diese Verbindlichkeiten abdecken.
- Auch nach der Betriebsaufgabe muss es ein nachweisliches Bemühen zur Tilgung der alten Verbindlichkeiten geben.

Im konkret zu beurteilenden Fall erfolgte die Ermittlung des Ergebnisses 1999 im Schätzungswege. Es lag keine Schlussbilanz vor. Die wurde auch im aktuellen Verfahren nicht vorgelegt. Die Bw. blieb weiters trotz Aufforderung jede Aussage zu den bei Beendigung des Betriebes vorhandenen Aktiva und Passiva schuldig.

Die näheren Umstände sind nicht aktenkundig und nur der Bw. selbst bekannt. Sie behauptet keinen Zusammenhang der Schulden mit dem ehemaligen Betrieb und macht auch keine konkreten Angaben, die es ermöglichen würden, einen Konnex der Verbindlichkeiten gegenüber der Raika E zum ehemaligen Betrieb herzustellen. Da der Finanzverwaltung somit jede Möglichkeit genommen ist, diese Tatsache anzunehmen oder zu überprüfen, muss sowohl der notwendige ursächliche Zusammenhang der Bankschuld mit dem ehemaligen Betrieb als auch die nicht gegebene Deckung der Verbindlichkeiten durch Aktiva verneint werden.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zahlungen an die Raika E in Höhe von € 4.014,- als nachträgliche Betriebsausgaben ist damit - auch mit einer allfälligen Zins- und Gebührenkomponente - nicht gegeben.

Der UFS hält es für notwendig nochmals darauf hinzuweisen, dass eingehend versucht wurde, die Bw. auf diese Rechtsfolge aufmerksam zu machen. Die Bw. verzichtete trotzdem auf nähere Ausführungen. Die nachteiligen Folgen, die mit diesem Verhalten verbunden sind, müssen mangels eigener Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde damit aber von ihr selbst getragen werden.

Die Berufungsbehörde hat die Pflicht, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung zu überprüfen. Stimmt er nicht mit dem Gesetz überein, ist er entsprechend abzuändern. Dabei sind auch Verböserungen, das heißt Änderungen zu Ungunsten der Parteien (siehe etwa *Ritz*, Bundesabgabenordnung – Kommentar², § 289 Tz 10 mit weiteren Nachweisen).

Da der angefochtene Bescheid in seiner Beurteilung der Zahlungen an die Raika E nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprach, musste er entsprechend korrigiert werden. Die Abzugsfähigkeit der Zahlungen war zu versagen.

Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft

In einem Schreiben (21.1.2004) erwähnte die Bw. auch Zahlungen an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft (SVGW), die als Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung prinzipiell einem Abzug als (nachträgliche) Betriebsausgaben zugänglich wären.

Die Auskunft der Versicherungsanstalt ergab, dass im Jahr 2002 keine Vorschreibung erfolgte. Trotz Aufforderung ergänzte die Bw. ihre Aussagen nicht. Mangels weiterer konkreter Angaben war deshalb auch dieser Bereich aufgrund der Aktenlage zu entscheiden.

Der UFS vermag keine Hinweise darauf zu erkennen, dass diese Verbindlichkeiten tatsächlich nicht bis zum Jahr 2001 bekannt waren und erst genau im Jahr 2002 zu Tage traten. Ein Abzug als nachträgliche Betriebsausgaben ist somit ausgeschlossen.

Zusammenfassung nachträgliche Betriebsausgaben

Da somit weder die Zahlungen an das Finanzamt noch die Kreditrückzahlungen und etwaige Zahlungen an die SVGW als nachträgliche Betriebsausgaben des Jahres 2002 zu beurteilen sind, waren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 in Ansatz zu bringen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 28. Oktober 2004