



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0488-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. L, vom 28. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 16. April 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe:

Der Berufungswerber (Bw) bezog Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Grenzgänger und seit dem Jahre 1981 Einkünfte aus der Verpachtung eines Gastlokales, die er im Jahr 1998 eingestellt hat. Betriebliche Einkünfte sind in all diesen Jahren keine erklärt worden. Erstmals im Jahr 2001 wurde in einem Nachtrag zur Einkommensteuererklärung für 1999 Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht. Begründend führte er aus, er

beziehe seit dem Jahr 1981 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die ihm gehörende „A-GmbH“, die ihren Betrieb ebenfalls seit Ende 1991 verpachtet habe, sei mit Wirksamkeit 1.1.1996 nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes auf ein Einzelunternehmen umgewandelt worden. Seit 1996 seien die nachträglichen Betriebsausgaben zusammen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, nicht ganz richtig, erklärt worden. Er habe sich bis Ende 1998 immer wieder bemüht einen Pächter für sein Gastlokal zu finden. Da ein dauernder Pächterwechsel sehr schlecht für das Geschäft sei und ein neuer Pächter für das veraltete Lokal nicht mehr gefunden werden konnte, habe er die Bemühungen in Richtung Weiterverpachtung eingestellt und nütze seither diese Räumlichkeiten privat. Ein Aufgabegewinn komme in Hinblick auf die Tatsache, dass dieser Gebäudeteil 18 Jahre ununterbrochen als Nacht- bzw. Tanzlokal genutzt worden sei, nicht zum Ansatz. Er müsse wesentliche Instandsetzungsarbeiten leisten, um die Räumlichkeiten wieder entsprechend herzurichten. Im Zuge des Berufungsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 in dem die Zinsaufwendungen nicht als nachträgliche Betriebsausgaben anerkannt wurden, reichte der Bw auf Ersuchen des Finanzamtes ein Schreiben der Bank B nach, aus dem hervorgeht, dass ihm und seiner Ehegattin H.S. unter der Konto Nr. 0001 gemeinsam ein Kredit eingeräumt worden ist für den im Jahr 1999 insgesamt Annuitäten von 408.911,45 ATS (Tilgung: 309.098,57, Zinsen: 99.812,88) geleistet worden seien, wobei von den Zinsen 62% (61.884,28 ATS) auf H.S. und 38% (37.928,62 ATS) auf den Bw entfallen würden. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass dieser Kredit zur Umschuldung von Bauspardarlehen bzw. Wohnbaukrediten bei Fremdbanken verwendet worden sei.

Das Finanzamt wies mit der in Rechtskraft erwachsenen Berufungsvorentscheidung die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 mit der Begründung ab, aus den Schreiben der Bank B gehe hervor, dass der Kredit zur Umschuldung von Bauspardarlehen bzw. Wohnbaukrediten verwendet worden sei und somit angenommen werden könne, dass die als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten Zinszahlungen dem privat genutzten Gebäude zuzuordnen seien.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 machte der Bw wiederum Zinsaufwendungen von 59.715,85 ATS als nachträgliche Betriebsausgaben geltend, die das Finanzamt in den am 16. April 2002 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2000 - wie bereits im Vorjahr - nicht anerkannte. Hinsichtlich der Begründung verwies es auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999.

Nach einer Erstreckung der Berufungsfrist erhaben der Bw mit Eingabe vom 28. Juni 2002 gegen diesen Bescheid rechtzeitig Berufung und führte aus, die Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 1999 entspreche nicht den tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen. Ein weiteres Rechtsmittel sei damals aus heute nicht mehr eruierbaren Gründen unterlassen worden. Bei einer Betriebsaufgabe noch vorhandene Verbindlichkeiten seien, soweit sie nicht mit einem in die private Sphäre überführten Wirtschaftsgut zusammenhängen würden, weiterhin dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Die darauf entfallenden Aufwendungen seien daher nachträgliche Betriebsausgaben. Zum 31. Dezember 1995 (Umwandlungstichtag 1. Jänner 1996) habe er von der seinerzeitigen A-GmbH Bankverbindlichkeiten in der Höhe von rd. 1.401.500 ATS ins Privatvermögen übernommen. Der Wert der damals über die A-GmbH getätigten baulichen Investitionen stelle sich zum 31. Dezember 1995 wie folgt dar:

Gesamte Herstellungskosten über A-GmbH verrechnet (großteils 1981)	1.009.500 ATS
Wertminderung in Folge ununterbrochener Nutzung als Kellerbar durch 15 Jahre (15 x 4%) = 60%	-605.700 ATS
Verbleibender Wert zum 31.12.1995	403.800 ATS

Da in sehr vielen Jahren von der A-GmbH Verluste erwirtschaftet worden seien, habe er Verlustvorträge in der Gesamthöhe von rd. 802.400 ATS übernommen. Schon aus diesem Verhältnis sehe man, dass ein Großteil der ins Privatvermögen übernommenen Bankverbindlichkeiten auf jeden Fall ein Ergebnis der erwirtschafteten laufenden Verluste sei. Bringt man nun den Entnahmewert zum 31. Dezember 1995 in ein prozentuelles Verhältnis zu den Bankverbindlichkeiten, so ergebe dies 29%. Das heiße also, dass 71% der ins Privatvermögen übernommenen Verbindlichkeiten auf die erwirtschafteten Verluste bzw. auf den laufenden Geschäftsbetrieb zurückzuführen seien. In Hinblick auf diesen eindeutigen Sachverhalt erübrigten sich weitere Ausführungen.

Weiters beantragte der Bw erstmals als außergewöhnliche Belastung wegen einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40% einen Freibetrag nach § 35 Abs.3 EStG.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2003 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt, als es ihm den beantragten Behindertenfreibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von 1.332 ATS als außergewöhnliche Belastung gewährte. Die als nachträglichen Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen wurden hingegen nicht anerkannt. Zur Begründung wurde ausgeführt, zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bestehende Schulden

würden nur dann Betriebsvermögen darstellen, wenn sie nicht mit einem in die private Sphäre übernommenen Wirtschaftsgut zusammenhängen würden. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass die gegenständlichen Zinsen mit umgeschuldeten Bauspardarlehen sowie Wohnbaukrediten zusammenhängen würden. Da die für den Gewerbebetrieb genutzten Räumlichkeiten mangels entsprechender Nachfrage schon seit Jahren privat verwendet würden, schließe dies die Geltendmachung der Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben aus.

Mit Eingabe vom 20. Juni 2003 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, das Finanzamt sei in der Berufungsvorentscheidung in keiner Weise auf seine Ausführungen in der Berufung vom 28. Juni 2002 eingegangen. In diesem Zusammenhang verweise er insbesondere auf die Ausführungen bezüglich der erwirtschafteten Verluste bzw. Verlustvorträge.

Zudem machte er für das Jahr 2000 weitere nachträgliche Betriebsausgaben in Höhe von 16.668 ATS (12 x 1.389 ATS) geltend. Als Nachweis legte er ein Schreiben der Bier-AG vom 18. August 1999 vor, dem zu entnehmen ist, dass der Bw im Jahr 1981 von der Brauerei 140.000 ATS netto aus einem Bierbezugsvertrag erhalten und sich dafür gegenüber der Brauerei verpflichtet hat 1.800 hl Bier zu beziehen. Da er nach den Angaben der Brauerei insgesamt aber nur 650,58 hl bezogen hat, wurde ihm am 18. August 1999 ein Restbetrag von 89.407, 27 ATS netto in Rechnung gestellt, den der Bw in der Folge offensichtlich in monatlichen Teilbeträgen zurückgezahlt hat.

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2004 wurde der Bw vom Finanzamt ersucht nachzuweisen, dass es sich bei dem bei der Bank B aufgenommene Darlehen wie in der Berufung behauptet wird, um die Umschuldung der übernommenen Betriebsschulden der A-GmbH gehandelt habe und diese nicht mit dem ins Privatvermögen übernommenen Gebäudeteil in Zusammenhang stehen würden. Auch wurde er ersucht darzulegen, warum die übernommenen Verbindlichkeiten auf die erwirtschafteten Verluste zurückzuführen seien.

In der Vorhaltbeantwortung vom 6. August 2004 führte er dazu im Wesentlichen aus, im Jahr 1998 seien sämtliche Bankverbindlichkeiten von ihm und seiner Ehegattin H.S. in einen Kredit der Bank B AG über 4.005.000 ATS umgeschuldet worden, davon entfalle auf ihn ein Betrag von 1.506.000 ATS und auf seine Ehegattin von 2.499.000 ATS. In seinem Kreditanteil sei ein Bauspardarlehen von 243.000 ATS und in dem seiner Ehegattin ein Bauspardarlehen von 2.381.000 ATS enthalten. Dass seine Bankverbindlichkeiten nur zu einem geringen Teil mit den Gebäudemäßignahmen zusammenhängen würden, gehe wohl aus der Tatsache hervor,

dass lt. den Körperschaftsteuerbescheiden der A-GmbH der Jahre 1990 bis 1995 Verluste von 941.000 ATS erwirtschaftet worden seien, die natürlich auch finanziert werden mussten. Die von ihm übernommenen und dann umgeschuldeten Bankverbindlichkeiten bei der H Bank hätten rd. 1.253.000 ATS betragen. Da anzunehmen sei, dass auch vor 1990 Verluste aufgetreten seien erschienen die ausgewiesenen 71% eher an der unteren Grenze. Bei den von ihm übernommenen Bankverbindlichkeiten bei der H Bank lasse sich nicht mehr feststellen, was auf die seinerzeitige Investition und was auf die Finanzierung der negativen Betriebsergebnisse zurückzuführen sei. Es sei die Annahme getroffen worden, dass die jährlich anfallende Abschreibung zur Darlehenstilgung verwendet worden sei und so sei es zu dieser Verhältnisrechnung in der Berufung gekommen.

In der Beantwortung (Schreiben des Bw vom 27. März 2007) eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. März 2007 stellte der Bw den weiteren Antrag, die anteiligen Verluste der A-GmbH der Jahre 1989 und 1990 gemäß § 117 EStG bei der Veranlagung der Jahre 2000 bis 2002 zu berücksichtigen. Bei Durchsicht der Bescheide habe sich herausgestellt, dass die gemäß § 117 EStG auf die Jahre 1998 bis 2002 zu verteilenden Verluste der Jahre 1989 und 1990 ab dem Veranlagungsjahr 2000 nicht mehr berücksichtigt worden seien. Der Jahresverlust 1990 in Höhe von 138.498 ATS sei richtigerweise in den Jahren 1998 und 1999 zu je 27.700 ATS berücksichtigt worden. Mangels Vorliegen entsprechender Unterlagen werde ersucht, den Verlustvortrag des Jahres 1989 von Amts wegen zu erheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Nachträgliche Betriebsausgaben:

a) Schuldzinsen aus übernommenen Verbindlichkeiten:

Soweit aufgrund der Aktenlage und der durchgeführten Ermittlungen festgestellt werden konnte, liegt der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bw war als Gesellschafter-Geschäftsführer zu 95% und seine Ehegattin H.S. zu 5% am Stammkapital der im Jahr 1981 gegründeten A-GmbH beteiligt. Die A-GmbH betrieb im Kellergeschoß des in Eigentum des Bw stehenden Hauses in der H-Straße 3 in S ein Tanzcafé mit Barbetrieb. Die dafür notwendigen Räumlichkeiten wurden vom Bw an die A-GmbH

vermietet. Sämtliche Kosten für den Innenausbau wurden von der A-GmbH getragen. Ab dem Jahr 1991 hat die A-GmbH das Tanzlokal nicht mehr selber betrieben sondern an einen Dritten verpachtet. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 20. September 1996 ist die A-GmbH durch Übertragung ihres gesamten Vermögens mit allen Aktiva und Passiva zu Buchwerten ohne Liquidation auf den Bw als Gesamtrechtsnachfolger nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes auf der Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 1995 mit Wirkung zum 1. Jänner 1996 und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikels II Umgründungssteuergesetz in ein Einzelunternehmen umgewandelt worden. Eine Weiterführung des Betriebes durch den Bw nicht jedoch erfolgt, sondern er verpachtete das Gastlokal an den bisherigen Pächter. Die Zinsen aus den von der A-GmbH übernommenen Verbindlichkeiten wurden – soweit dies aus der Aktenlage entnommen werden kann - vom Bw zur Gänze bei den aus der Verpachtung des Gastlokales erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht. Im Laufe des Jahres 1998 wurde auch die Verpachtung des Gastlokales eingestellt und die Räumlichkeiten vom Bw für private Zwecke genutzt. Ab dem Jahr 1999 wurden die bisher bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzten Fremdkapitalzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht.

Gemäß § 32 Z 2 EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG. Entsprechend werden auch Ausgaben die im Zusammenhang mit einer seinerzeitigen Betriebsführung stehen, aber erst nach Beendigung der betrieblichen Betätigung anfallen, als negative Einkünfte vom § 32 Z 2 EStG erfasst. Eine „ehemalige Tätigkeit“ liegt vor, wenn die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden ist.

Die Geltendmachung nachträglicher Betriebsausgaben setzt somit eine ehemalige betriebliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen voraus, mit der die nachträglich geltend gemachten Ausgaben in Zusammenhang stehen. Sie gehören zu der Einkunftsart, zu der die aufgegebene Tätigkeit gehört hat. Nach der Aktenlage hat der Bw in all den Jahren keine betrieblichen Einkünfte erklärt sondern lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Grenzgänger und aus Vermietung und Verpachtung. Auf das Ersuchen im Vorhalt vom 1. März 2007 ausführlich darzulegen und zu dokumentieren, weshalb im Jahr 2000 nach Ansicht des Bw nachträgliche Betriebsausgaben aus einer aufgegebenen betrieblichen Tätigkeit vorliegen sollen, gab er an, die nachträglichen Betriebsausgaben würden sich aus der Tatsache ergeben, dass er die A-

GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen habe. Die nachträglichen Zinsen würden aus diesem Gewerbebetrieb resultieren.

Dazu ist festzustellen, dass das gesamte Vermögen der A-GmbH mit allen Aktiva und Passiva zum 1. Jänner 1996 in Form einer Umwandlung zu Buchwerten ohne Liquidation auf den Bw übertragen worden ist. Eine Fortführung des Betriebes als Einzelunternehmen ist vom Bw aber offensichtlich nie angestrebt worden, sondern die übernommenen Vermögenswerte sind von ihm in das Privatvermögen übernommen und der Gastgewerbebetrieb verpachtet worden. Eine Betriebsaufgabe mit der Aufdeckung der stillen Reserven ist gegenüber dem Finanzamt jedoch nie erklärt worden.

Der Bw wurde daher ersucht, als Nachweis für die behauptet Übernahme an Bankverbindlichkeiten der A-GmbH in der Höhe von 1.401.500 ATS zumindest die Schlussbilanz der A-GmbH zum 31. Dezember 1995 bzw. die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1996 des auf der Umwandlung beruhenden Einzelunternehmens vorzulegen (Pkt. 7 des Vorhaltes vom 1. März 2007) und lückenlos zu dokumentieren, dass es sich bei der gegenständlichen Kreditschuld bei der Bank B (Konto Nr. 0001), deren Zinsen (zum Teil) nun als nachträglich Betriebsausgaben geltend gemacht werden, um die am 1. Jänner 1996 von der A-GmbH übernommenen Bankverbindlichkeiten handelt.

Eine Voralge der angeforderten Bilanzen aus der die Höhe der angeblich übernommenen Verbindlichkeiten ersichtlich gewesen wäre, ist nicht erfolgt. Ebensowenig ist die weitere Entwicklung dieser Kreditschuld dargestellt und dokumentiert worden. Bezuglich des bei der Bank B aufgenommenen Kredites über 4.250.000 ATS (Konto Nr. 0001), deren Zinsen nunmehr (zum Teil) als nachträglich Betriebsausgaben geltend gemacht werden, führte der Bw zu Pkt. 2 des Vorhaltes aus, er habe 1998 nach Auslaufen des Pachtvertrages insgesamt eine Umschuldung vorgenommen und dabei seien nicht nur seine Verbindlichkeiten, sondern auch die seiner Gattin H.S. auf die Bank B umgeschuldet worden. Diese Umschuldung habe Verbindlichkeiten der alten A-GmbH, Bausparverbindlichkeiten und eben auch Verbindlichkeiten seiner Ehegattin betroffen. „*Gemäß den einzelnen Beträgen wurden die Finanzierungskosten in der Folge aufgeteilt und entweder privat – Schulden für den Gebäudeteil, nachträgliche Betriebsausgaben aus der A-GmbH und Verbindlichkeiten von H.S. geteilt.*“

Nach der in Beilage zum Ergänzungsschreiben vom 24. April 2007 vorgelegten Tabelle, wäre von dieser Kreditschuld bei der Bank B auf seine Ehegattin, die nach der dem Einheitswertakt (EW-AZ 002) zu entnehmenden Benützungsbewilligung des Stadtamtes S vom 28.1.1997 ein

Wohnhaus mit 6 Wohnungen errichtet hat, rd. 2,5 Mio. ATS (62,4%) und auf den Bw rd. 1,5 Mio. ATS (36,6%) entfallen, wobei auf den Kreditanteil des Bw wiederum 1.153.319 ATS auf die von der A-GmbH übernommenen Verbindlichkeit entfallen würde. Einen Nachweis dafür, dass mit diesem im Jahr 1998 vom Bw und seiner Ehegattin aufgenommenen Kredit auch tatsächlich noch Verbindlichkeiten der A-GmbH umgeschuldet worden sind, ist aber nicht erbracht worden. Auch hat der Bw trotz Aufforderung (Pkt. 5c des Vorhaltes) nicht nachgewiesen, dass die im Jahr 2000 als nachträglichen Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen von 59.715 ATS auch tatsächlich bezahlt worden sind. Ebenso blieb ungeklärt, wie die geltend gemachten Zinsen von 59.715 ATS ermittelt worden sind. Nach einem im Zuge des Berufungsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999 vorgelegten Schreiben der Bank B vom 20. November 2000 sind im Jahr 1999 auf dem oben angeführten unter der Konto Nr. 0001 ingeräumten Kredit insgesamt 99.812,88 ATS an Zinsen angefallen, wobei auf den Bw ein Anteil von 37.928,62 ATS (38%) entfiel. Da der Kreditanteil des Bw aber wiederum nur zum Teil zur Umschuldung der angeblich übernommenen Verbindlichkeit der A-GmbH verwendet worden sein soll und diese Verbindlichkeit nach den Angaben in der Berufung wiederum durch übernommene Aktiva von 403.800 ATS gedeckt gewesen sein soll, konnten im Jahr 2000 für die noch verbliebene Verbindlichkeit wohl kaum 59.715 ATS an Zinsen angefallen sein.

Es wäre Sache des Bw gewesen, die behaupten nachträglichen Betriebsausgaben zweifelsfrei zu dokumentieren und nachzuweisen. Da vom Bw aber weder erwiesen worden ist, ob und in welcher Höhe von der A-GmbH Verbindlichkeiten übernommen worden sind, noch ob diese in dem im Jahr 1998 bei der Bank B aufgenommenen Kredit, deren Zinsen nun (zum Teil) als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht werden, enthalten sind und trotz Ersuchen auch keine Belege über die im Jahr 2000 angeblich angefallenen oder bezahlten Zinsen vorgelegt worden sind, war die Berufung in diesem Punkt schon mangels Nachweis der behaupteten Ausgaben abzuweisen.

Aber abgesehen davon, dass der Bw die nachträglichen Betriebsausgaben weder dem Grund noch der Höhe nach nachgewiesen hat, sind nach Lehre und Rechtsprechung nach einer Betriebsveräußerung bzw. - wie im gegenständlichen Fall - Betriebsaufgabe anfallende Schuldzinsen für betrieblich begründete Verbindlichkeiten nur insoweit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit Verbindlichkeiten nicht zur Finanzierung von ins Privatvermögen überführten Vermögensgegenständen gedient haben und sie auch nicht mit Aktiva des Betriebes abgedeckt werden konnten (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band II, Rz 74 zu § 32; VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0018 und 24.2.2004, 99/14/0250).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw letztlich auch nicht erweisen, dass die angeblich übernommenen Verbindlichkeiten nicht zur Finanzierung von ins Privatvermögen überführten Vermögensgegenständen gedient haben und sie auch nicht mit Aktiva des Betriebes abgedeckt werden konnten.

Bereits im Vorhalt vom 1. März 2007 wurde dem Bw mitgeteilt, dass die Fremdmittel deren Fremdkapitalkosten bis zum Jahr 1999 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten angesetzt worden sind und nunmehr als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten werden, offensichtlich zur Finanzierung der vermieteten Wirtschaftsgüter aufgenommen worden sind, ansonsten ein Abzug dieser Zinsen als Werbungskosten nicht zulässig gewesen wäre.

Der Bw gab dazu an, die Bankverbindlichkeiten stammten im Wesentlichen aus der nötigen Abdeckung der Verluste der A-GmbH. Da das Lokal vermietet gewesen sei, seien die Zinsen - sicherlich nicht ganz richtig – als Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abgesetzt worden. Richtigerweise wären diese Zinsen bereits in den Jahren 1996 bis 1999 als nachträgliche Betriebsausgaben in der Einkunftsart Gewerbebetrieb anzusetzen gewesen.

Letztlich blieb es aber auch hier nur bei unbewiesenen Behauptungen. Der Bw selbst gab im Zuge des Berufungsverfahrens in einem Schreiben an das Finanzamt vom 6. August 2004 an, hinsichtlich der von ihm übernommenen Bankverbindlichkeiten lasse sich nicht mehr feststellen was auf die seinerzeitigen Investitionen und was auf die Finanzierung der negativen Betriebsergebnisse der A-GmbH zurückzuführen sei.

Bezüglich der realen Überschuldung der A-GmbH gab der Bw an, zum 1. Jänner 1996 Bankverbindlichkeiten von 1.401.500 ATS übernommen zu haben. Dem gegenüber hätten die von ihm übernommenen Aktiva nur 403.800 ATS betragen.

Soweit der Aktenlage zu entnehmen ist, sind bei der im Berufungsschreiben angestellten Berechnung aber nur die baulichen Investitionen berücksichtigt worden. Nach dem zur Vermietung und Verpachtung beiliegenden Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 1996 hat der Bw von der A-GmbH insgesamt aber Wirtschaftsgüter mit einem Herstellungs- bzw. Anschaffungswert von rd. 2,7 Mio. ATS und einem Buchwert von über 720.000 ATS übernommen.

Bereits im Vorhalt vom 1. März 2007 ist dem Bw dazu mitgeteilt worden, dass der Unabhängige Finanzsenat allein auf Grund dieser Daten unter Bedachtnahme auf stille

Reserven keinen Anlass zur Annahme sieht, dass der übernommene Betrieb real überschuldet gewesen sein soll und die Bankverbindlichkeiten in den übernommenen Aktiva keine Deckung gefunden hätten. Auch dieser Feststellung konnte der Bw. nichts fundiertes entgegenhalten. Mit dem Einwand (zu Pkt. 3 des Vorhaltes), aufgrund der Nutzgbsdauer könne davon ausgegangen werden, dass die übernommenen Wirtschaftsgüter bereits abgeschrieben waren und keinen nennenswerten Verkehrswert mehr hatten, konnte er die behauptete Überschuldung jedenfalls nicht stützen, zumal der Buchwert der übernommenen Wirtschaftsgüter nachweislich über 720.000 ATS betragen hat und diese Wirtschaftsgüter in der Folge im Rahmen der Vermietung weiter genutzt worden sind.

b) Zahlungen aus dem Bierbezugsvertrag:

Soweit der Kopie eines Schreiben der Bier-AG vom 18. August 1999 zu entnehmen ist, hat der Bw im Jahr 1981 von der Brauerei 140.000 ATS netto aus einem Bierbezugsvertrag erhalten und sich dafür gegenüber der Brauerei verpflichtet 1.800 hl Bier zu beziehen. Da er nach den Angaben der Brauerei insgesamt aber nur 650,58 hl bezogen hat, wurde ihm am 18. August 1999 ein Restbetrag von 89.407, 27 ATS netto in Rechnung gestellt, den der Bw in der Folge offensichtlich in monatlichen Teilbeträgen zurückgezahlt hat.

Wird in einer Vereinbarung wie im gegenständlichen Fall gegen einen einmaligen Betrag der Brauerei die Verpflichtung eingegangen eine bestimmte Menge an Bier abzunehmen und ist dieser Betrag anteilig zurück zu zahlen, falls die vereinbarte Menge nicht abgenommen wird, so ist in der Bilanz des Abnehmers in Höhe der von der Brauerei geleisteten Zahlung ein Passivposten zu bilden, der anteilig, entsprechend der bereits bezogenen Menge an Bier, aufzulösen ist (vgl. Doralt, aaO, Rz 57 zu § 6; VwGH 16.3.1989, 88/14/0055).

Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes ist auf den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe ein Veräußerungsgewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln. Damit sind insbesondere auch Forderungen und Verbindlichkeiten (uU im Wege von Rückstellungen) erfasst. Der spätere Zufluss oder Abfluss bleibt ohne steuerliche Folgen. Daher kann § 32 Z 2 EStG nur solche Einkünfte bzw. Verluste erfassen, die sich nach dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe ereignen und daher im Veräußerungs- oder Aufgabegewinn noch nicht berücksichtigt werden konnten (vgl. Doralt aaO. Rz 62 zu § 32; VwGH 22.10.1996, 95/14/0018).

Die Bierabnahmeverpflichtung aus dem Leistungs- und Lieferübereinkommen vom 15. Dezember 1981 wäre bereits seit dem Jahr 1981 in Höhe der noch nicht erfüllten Bier-

Abnahmeverpflichtung als Passivposten zu bilanzieren gewesen. Damit hätte der Bw als Gesamtrechtsnachfolger der A-GmbH die Verbindlichkeit gegenüber der Brauerei bereits in der Eröffnungsbilanz als Einzelunternehmer bzw. in der (offensichtlich nicht erstellten) Aufgabebilanz ausweisen müssen. Die Zahlungen des Bw an die Brauerei aufgrund der bereits in der Aufgabebilanz auszuweisenden Verbindlichkeit können daher nicht als nachträgliche Betriebsausgaben nach § 32 Z 2 EStG geltend gemacht werden.

Diese Rechtsansicht ist dem Bw bereits im Vorhalt vom 1. März 2007 unter Pkt. 8 bekannt gegeben und gleichzeitig ersucht worden, die Zahlungen an die Brauerei im Jahr 2000 von angeblich 16.668 ATS durch Bank- oder Überweisungsbelege entsprechend nachzuweisen, falls er weiter die Auffassung vertreten sollte, dass es sich bei diesen Zahlungen um nachträgliche Betriebsausgaben handeln sollte. Ein entsprechender Nachweis ist aber nicht erbracht worden. Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2) Verlustabzug:

Entsprechend der Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermitteln.

Für die in den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandenen Verluste normiert § 117 Abs. 7 Z. 1 EStG (in der Fassung StrukAnpG 1996), dass diese, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen sind. Bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ist ein Verlustabzug nicht zulässig.

Wie durch amtliche Ermittlungen festgestellt werden konnte, hatte die A-GmbH für das Jahr 1990 einen Verlust von 138.498 ATS ausgewiesen. Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht kein Grund daran zu zweifeln, dass dieser vom Bw als Gesamtrechtsnachfolger der A-GmbH übernommene Verlust nicht durch eine ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden ist. Vom Finanzamt ist in den Veranlagungsjahren 1998 und 1999 entsprechend den Erklärungen jeweils ein Fünftel dieses Betrages (27.700 ATS) als Verlustabzug berücksichtigt worden. Für das Berufungsjahr 2000 ist in der Einkommensteuererklärung kein Verlustvortrag geltend gemacht worden, entsprechend hat auch das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für 2000 keinen Verlustabzug berücksichtigt. Der erst im Zuge des

Berufungsverfahrens beantrage Verlustabzug des aus dem Jahr 1990 stammenden Verlustvortrages, war daher so wie in den Vorjahren 1998 und 1999 anteilig mit einem Fünftel von 138.498 ATS, somit mit 27.700 ATS (2.013,04 €) als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des Antrages, den Verlustvortrag aus dem Jahr 1989 mangels Vorliegen entsprechender Unterlagen von Amts wegen zu erheben und zu berücksichtigen, ist festzustellen, dass nach der Aktenlage aus dem Jahr 1989 kein Verlustvortrag besteht, denn in diesem Jahr ist von der A-GmbH kein Verlust sondern ein Gewinn von 81.700 ATS erzielt worden.

3) außergewöhnliche Belastung:

Der in der Berufung wegen Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40% beantragte Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von 1.332 ATS ist bereits vom Finanzamt gewährt worden. Diesbezüglich wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2003 verwiesen.

Offensichtlich aus Versehen ist vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ein Freibetrag gemäß § 105 EStG in der Höhe von 10.920 ATS angesetzt worden, obwohl dieser Freibetrag vom Bw nicht beantragt worden ist und ihm auch unzweifelsfrei nicht zusteht, denn beim Freibetrag nach § 105 EStG handelt es sich um die Abgeltung spezieller Nachteile, die ein Steuerpflichtiger durch eine politische Verfolgung in der Zeit von 1938 bis 1945 erlitten hat. Da der Bw aber im Jahr 1945 erst zwei Jahre alt war, ist es ausgeschlossen, dass er Anspruch auf diesen Freibetrag hat. Der Bescheid war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO entsprechend zu berichtigen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in ATS und EUR)

Innsbruck, am 13. Juni 2007