



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 2

GZ. RV/0094-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Johann Szerva, gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben (in Schilling) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

In **Euro** beträgt die festgesetzte **Einkommensteuer** daher:

für das Jahr 1995	2.958,70
für das Jahr 1996	4.897,80
für das Jahr 1997	11.747,10
für das Jahr 1998	7.298,00

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 Berufungswerber (Bw.) führte bis zum Jahr 1987 eine Gemischtwarenhandlung. Ab dem Jahr 1988 wurden die bis dahin betrieblich genutzten Gebäudeteile vermietet. Für die Streitjahre machte der Bw. als Werbungskosten im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ua. Kreditzinsen in Höhe von 62.324,- S (1995), 50.729,- S (1996), 42.808,- S (1997) bzw. 35.913,- S (1998) geltend.

Anlässlich einer für die genannten Jahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass kein ursächlicher Zusammenhang zwischen dem Zinsaufwand und den vermieteten Gebäudeteilen gegeben sei. Die Zinsen könnten auch nicht als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht werden, weil die Passiva des ursprünglichen Betriebes durch vorhandene Aktiva gedeckt gewesen seien. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden daher um die als Zinsen geltend gemachten Beträge erhöht. Das Finanzamt folgte bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide den Feststellungen des Prüfers.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde vorgebracht, im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe durch den Bw. haben betriebliche Bankverbindlichkeiten von rund 850.000,- S bestanden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 30.11.1999, 94/14/0166) seien die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Aktiva zur Abdeckung der Betriebsverbindlichkeiten zu verwenden gewesen. Nur ein allenfalls verbleibender Restbetrag habe zu nachträglichen Betriebsausgaben führen können. Die Betriebsprüfung habe bei ihrer Feststellung, die betrieblichen Schulden seien im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe durch Betriebsvermögen gedeckt gewesen, unberücksichtigt gelassen, dass der Bw. nur zu 3/8 Eigentümer der betrieblich genutzten Gebäudeteile gewesen sei. Es können – der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend – daher auch nur 3/8 des (fiktiven) Veräußerungserlöses der Betriebsräumlichkeiten den Betriebsverbindlichkeiten gegenübergestellt werden. Da es tatsächlich zu keiner Veräußerung gekommen sei errechnete

der Bw. den anteiligen fiktiven Veräußerungserlös ausgehend von einem anlässlich der Betriebsaufgabe im Jahr 1987 erstellten Gutachten, in dem der Wert der betrieblich genutzten Gebäudeteile mit 442.000,- S ermittelt worden war, mit 124.312,- S ($\frac{3}{8}$ von 442.000 abzüglich 25% "Immobilitätsabschlag", weil ein $\frac{3}{8}$ -Anteil einer Liegenschaft besonders schwer zu veräußern sei). Mit diesem fiktiven Veräußerungserlös hätten 14,6% der Betriebsverbindlichkeiten (850.000,- S) abgedeckt werden können, weshalb der Bw. beantragte, in den Streitjahren die um jeweils 14,6% verminderten Zinsaufwendungen als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen.

In der Folge wurde vom Finanzamt eine Liegenschaftsbewertung zum 1. Jänner 1987 für die ehemals betrieblich genutzten Gebäudeteile vorgenommen. Ausgehend von einem Sachwert von 504.835,63 S und einem Ertragswert von 1.402.657,50 S ermittelte das Finanzamt einen Verkehrswert von 1.100.000,- S. Die Berechnungen des Finanzamtes wurden dem Bw. zur Kenntnis gebracht. Der steuerliche Vertreter des Bw. erwiderte, dass er nach Rücksprache mit mehreren Sachverständigen zwar der Ermittlung des Sach- und des Ertragswertes zustimmen könne, der Verkehrswert bei einer Gewichtung von Sach- und Ertragswert im Verhältnis 1:1 und bei Berücksichtigung eines 15%igen Abschlages wegen des Vorliegens von Miteigentum jedoch nur 810.727,- S betrage. Der Anteil des Bw. betrage daher 304.023,- S, weshalb im Fall einer Veräußerung 35,76% der Betriebsverbindlichkeiten (850.000,- S) abgedeckt gewesen wären. Es wurde daher – abweichend vom bisherigen Vorbringen – beantragt, 64,24% der Zinsaufwendungen in den Streitjahren als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde den Ausführungen des Bw. entgegnet, in dem vom Bw. genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.11.1999, 94/14/0166, werde ausgeführt, nur in dem Ausmaß, in dem Verbindlichkeiten nicht mit Aktiva des Betriebes abgedeckt werden können, führen die nach Betriebsaufgabe aufgrund dieser Verbindlichkeiten anfallenden Zinsen zu nachträglichen (negativen) Einkünften gemäß § 32 Z 2 EStG 1988. Übersteige der Wert der Aktiva den Wert der Passiva, können auch dann nicht nachträgliche (negative) Einkünfte entstehen, wenn die vorhandenen Aktiva deshalb nicht zur Abdeckung der Betriebsschulden verwendet worden seien, weil sie zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt worden seien. Ein betrieblich veranlassetes Handeln eines Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Beendigung des betrieblichen Engagements bestehe nämlich darin, den allfälligen Veräußerungserlös und die bei Betriebsaufgabe verbliebenen Aktiva zur Abdeckung der Schuld einzusetzen. Hinsichtlich der Gebäudeteile, die anlässlich der Betriebseinstellung aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen

gewesen seien, sei zwischen dem Steuerberater des Bw. und der Bewertungsstelle des Finanzamtes einvernehmlich ein Entnahmewert von 810.000,- S ermittelt worden. Dem Begehren des Bw., nur 3/8 dieses Wertes den Betriebsverbindlichkeiten gegenüberzustellen, könne nicht entsprochen werden, weil die gesamten Aktiva des Betriebsvermögens, zu denen eindeutig die bis zur Betriebsaufgabe dem Betrieb dienenden Gebäudeteile (wirtschaftliches Eigentum) gehört hätten, den verbliebenen Passiva gegenüberzustellen gewesen wären, auch wenn der Betriebsinhaber nur zu 3/8 zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei. Die betrieblich genutzten Gebäudeteile seien von der Eröffnung bis zur Aufgabe des Betriebes zu 100% als zum Betriebsvermögen gehörend behandelt worden. Zum 1. Jänner 1984 habe der Bw. den Betrieb von seiner Mutter übernommen (Buchwertfortführung) und die betrieblich genutzten Gebäudeteile weiterhin als zu 100% zum Betriebsvermögen gehörend behandelt, obwohl er nur zu 3/8 zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei. Seit dem Ableben seiner Mutter im Jahr 1997 sei der Bw. Alleineigentümer der Liegenschaft. Da davon auszugehen sei, dass im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe neben den bis dahin betrieblich genutzten Gebäudeteilen mit einem Verkehrswert von 810.000,- S noch weitere Aktiva, wie zB Kraftfahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung oder dergleichen im Wert von zumindest 40.000,- S vorhanden gewesen seien, seien die betrieblichen Verbindlichkeiten von 850.000,- S abgedeckt gewesen. Die auf diese Schulden entfallenden Zinsen stellen somit keine nachträglichen Betriebsausgaben dar.

Im Vorlageantrag wurde neuerlich entgegnet, das Finanzamt lasse unberücksichtigt, dass die im Zeitpunkt der Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit vorhandenen Aktiva (die bis dahin dem Betrieb dienenden Gebäudeteile) nicht in der Verfügungsmacht des Bw. gestanden seien und daher nicht zur Deckung der Betriebsverbindlichkeiten herangezogen werden konnten. Im Erkenntnis vom 22.10.1996, 95/14/0018, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass in jenem Ausmaß, in dem Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Beendigung eines Betriebes nicht mit Aktiva des Betriebes abgedeckt werden können, die aufgrund dieser Verbindlichkeiten anfallenden Zinsen zu nachträglichen (negativen) Einkünften im Sinn des § 32 Z 2 EStG 1988 führen. Es sei weiters ausgeführt worden, dass ein betrieblich veranlassetes Handeln eines Steuerpflichtigen darin bestehe, den allfälligen Veräußerungserlös und die bei Betriebsaufgabe verbliebenen Aktiva zur Abdeckung der Schuld einzusetzen. In dem (bereits genannten) Erkenntnis vom 30.11.1999, 94/14/0166, habe der Verwaltungsgerichtshof den Einwand zurückgewiesen, dass die vorhandenen Aktiva nicht zur Abdeckung der Betriebsverbindlichkeiten hätten verwendet werden können, weil sie zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt worden seien. Keiner der beiden Fälle

sei mit jenem des Bw. vergleichbar. Da der Bw. im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nur zu 3/8 Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei, müsse er sich nur anlasten lassen, dass er das Aktivum in diesem Ausmaß vermietet habe statt es zur Abdeckung von Betriebsschulden zu verwenden. Die restlichen 5/8 der Liegenschaft, deren Eigentümerin die Mutter des Bw. gewesen sei, seien nicht wegen der späteren Vermietung nicht zur Abdeckung der betrieblichen Verbindlichkeiten herangezogen worden, sondern weil der Bw. darüber keine Verfügungsmacht besessen habe. In diesem Zusammenhang sei der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums relevant. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und einen Artikel in "Die Wirtschaftsprüfung" (Heft 10/1999) führte der Steuerberater des Bw. aus, dass die Anerkennung der Bilanzierung von Wirtschaftsgütern bei einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer einen Vertrag zwischen rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer voraussetze. Nach diesem Vertrag müsse der rechtliche Eigentümer zugunsten des Bilanzierenden mindestens bezogen auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes von jeglicher Einwirkung rechtlich und faktisch ausgeschlossen werden. Seinem Eigentumsrecht dürfe tatsächlich keine praktische Bedeutung mehr zukommen. Dazu müsse der rechtliche Eigentümer dem wirtschaftlichen Eigentümer unkündbar und unentgeltlich ein allumfassendes Nutzungsrecht an dem Gebäude bzw. an dem Grundstück einräumen. Beim Bw. könne daher mangels irgendeiner (geschweige denn ausreichender) rechtlicher Absicherung kein wirtschaftliches Eigentum angenommen werden und mangels Vereinbarung eines Entgelts für die Nutzung eines Miteigentumsanteils nur jener Gebäudeanteil zum Betriebsvermögen werden, der in seiner Miteigentumsquote (3/8) Deckung finde. Ob die bisherige Behandlung des Gebäudes, zB die Besteuerung des Entnahmegewinns anlässlich der Betriebsaufgabe, richtig war, sei daher zweifelhaft. Der Bw. habe jedenfalls nicht in der Weise über die betrieblich genutzten Gebäudeteile verfügen können, dass er 100% des fiktiven Veräußerungsgewinnes zur Abdeckung der Betriebsverbindlichkeiten habe heranziehen können. Dass der Bw. kein uneingeschränktes Nutzungsrecht über die Liegenschaft gehabt habe, gehe auch daraus hervor, dass der Mietvertrag nach der Betriebsaufgabe nicht vom Bw. allein, sondern gemeinsam mit seiner Mutter als Miteigentümerin abgeschlossen worden sei. Der Annahme, dass neben den betrieblich genutzten Gebäudeteilen weitere Aktiva, wie zB Kraftfahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung und ähnliches vorhanden gewesen seien, könne nicht zugestimmt werden, weil die gesamte restliche Betriebsausstattung veraltet gewesen und vom Mieter nicht übernommen worden sei. Das Gebäude einschließlich der Betriebsausstattung sei zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe in einem Zustand gewesen, der eine Totalsanierung seitens des

Mieters erforderlich gemacht habe. Der Bw. beantragte daher, den gesamten Zinsaufwand der Streitjahre als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen.

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dem Bw. mitgeteilt, dass – nach den im Veranlagungsakt befindlichen Unterlagen - der betrieblich genutzte Anteil an der Liegenschaft in den Jahren 1984 bis 1987, in denen der Bw. Miteigentümer an dieser Liegenschaft im Ausmaß von 3/8 gewesen sei, rund 30% betragen habe. Dem Bw. wurde auch mitgeteilt, wie dieser Anteil – ausgehend von den Nutzflächen der sich auf dieser Liegenschaft befindlichen Gebäude – ermittelt wurde. Der Bw. wurde ersucht, zu diesen Ausführungen Stellung zu nehmen, wenn die von ihm in den genannten Jahren betrieblich genutzten Gebäudeteile deutlich mehr oder weniger als 30% betragen haben und in diesem Fall den von ihm ermittelten Prozentsatz auch kurz darzustellen.

In einer telefonischen Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Steuerberater des Bw. bekannt, dass der von der Abgabenbehörde ermittelte Prozentsatz der betrieblichen Nutzung der Liegenschaft nicht bestritten werde, ersuchte jedoch bekannt zu geben, inwiefern dieser Wert für den Ausgang des Berufungsverfahrens von Bedeutung sei. Nach Bekanntgabe der diesen Ermittlungen zugrunde liegenden Rechtsansicht ersuchte der Steuerberater des Bw. um die Möglichkeit einer weiteren (schriftlichen oder mündlichen) Stellungnahme in der dem Telefonat (25. Februar 2004) folgenden Woche. Eine weitere Stellungnahme wurde nicht abgegeben. Mit Vorhalt vom 15. März 2004 wurde die Amtspartei von den ergänzenden Ermittlungen und der Rechtsansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz in Kenntnis gesetzt. Mit telefonischer Vorhaltsbeantwortung vom 24. März 2004 gab die Amtspartei bekannt, kein weiteres Vorbringen zu erstatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. führte in den Jahren 1984 bis 1987 einen Gemischtwarenhandel auf einer Liegenschaft, die in diesen Jahren zu 3/8 (das sind 37,5%) in seinem zivilrechtlichen Eigentum stand. Unbestritten ist, dass der Bw. nur rund 30% der gesamten Liegenschaft für betriebliche Zwecke nutzte. Den Betrieb hatte er im Jahr 1984 unentgeltlich von seiner Mutter übernommen. Die betrieblich genutzten Liegenschaftsteile waren bis zur Betriebsaufgabe im Jahr 1987 stets zu 100% als Betriebsvermögen behandelt worden. Für die Nutzungsüberlassung war zwischen dem Bw. und seiner Mutter kein Entgelt vereinbart worden.

Da der betrieblich genutzte Liegenschaftsteil (30%) des Bw. in seiner Miteigentumsquote (37,5%) Deckung gefunden hatte, war dieser Liegenschaftsteil zu Recht zur Gänze dem Betriebsvermögen zugerechnet worden (vgl. dazu die Auffassung von Lehre und Rechtsprechung, zB Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 91, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Damit ist auch klargestellt, dass im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der gesamte bis dahin betrieblich genutzte Liegenschaftsteil als Aktivum den betrieblichen Verbindlichkeiten als Passivum gegenüberzustellen war (vgl. VwGH 22.10.1996, 95/14/0018). Der Verkehrswert des betrieblich genutzten Liegenschaftsteils betrug nach übereinstimmender Feststellung der Parteien des erstinstanzlichen Verfahrens im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe rund 810.000,- S, der Wert der betrieblichen Verbindlichkeiten betrug zu diesem Zeitpunkt nach den Angaben des Bw. rund 850.000,- S. Da das Vorhandensein weiterer Aktiva im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe vom Bw. bestritten wird und von der Abgabenbehörde mangels vorhandener Unterlagen aus dem Jahr 1987 nicht mehr nachgewiesen werden kann, sind Verbindlichkeiten in Höhe von 40.000,- S als nicht mit Aktiva des Betriebes abgedeckt anzusehen. Die auf diese Verbindlichkeiten entfallenden Zinsen sind in den Streitjahren als nachträgliche negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Die zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht durch Aktiva des Betriebes abgedeckten Verbindlichkeiten (40.000,- S) machten rund 4,7% der gesamten zu diesem Zeitpunkt bestehenden betrieblichen Verbindlichkeiten (850.000,- S) aus. In den Streitjahren sind daher jeweils 4,7% der geltend gemachten Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen. Das sind 2.929,- S (1995), 2.384,- S (1996), 2.012,- S (1997) bzw. 1.688,- S (1998).

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Graz, 31. März 2004