



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0132-W/10,  
miterledigt RV/0133-W/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr, vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 2130 Mistelbach, Bahnstr. 9, vom 9. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 6. Oktober 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen einer beim Berufungswerber (Bw.) durchgeföhrten, die Jahre 2005 bis 2007 betreffenden Betriebsprüfung wurden folgende streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

#### **Tz 1 Vorsteuer Betriebswohnhaus**

Auf einem Betriebsgrundstück wird ein sogenanntes Betriebswohnhaus errichtet. Vorgenommene Besichtigungen und die Baupläne ergaben, dass beabsichtigt ist, das Betriebswohnhaus überwiegend privat (66%), aber auch unternehmerisch (34%) zu nutzen.

Der geprüfte Unternehmer hat einen Vorsteuerabzug iHv 100% von den bisherigen Errichtungskosten vorgenommen.

---

In Bezug auf den Vorsteuerabzug von privat genutzten Gebäudeteilen kam der EUGH (EUGH Urteil vom 23.4.2009, Sandra Puffer) zu folgendem Urteil:

Grundsätzlich steht es dem Steuerpflichtigen nach der EU-Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem frei, einen Gegenstand, der teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutzt wird, zu 100% seinem Unternehmen zu widmen.

Ungeachtet dieser Vorschrift können Mitgliedstaaten jedoch Vorsteuerabzugsverbote beibehalten, welche am Tag des EU-Beitritts bereits in deren nationalen Rechtsvorschriften verankert waren („stand still Klausel“).

Im österreichischen UStG gab es zum Zeitpunkt des EU-Beitritts zwei Bestimmungen, die den Vorsteuerabzug von privat genutzten Gebäudeteilen ausschlossen.

1) § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG schloss Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen.

2) § 12 Abs 2 Z 1 UStG bestimmte, dass Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden nur insoweit für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Die erste Bestimmung besteht seit dem Beitritt unverändert. Die zweite Bestimmung wurde seither geändert, wobei das Ergebnis, nämlich das Vorsteuerabzugsverbot für privat genutzte Gebäudeteile aufrecht geblieben ist. Wenn die erste Bestimmung unabhängig von der zweiten anzuwenden ist, kommt für diese die stand still Klausel zur Anwendung und das Verbot des Vorsteuerabzugs für privat genutzte Gebäudeteile würde dem EU-Recht entsprechen.

Die Entscheidung über die Art der Anwendung der beiden Bestimmungen delegierte der EUGH an den österreichischen Verwaltungsgerichtshof.

Mit Entscheidung vom 28.5.2009, Zl. 2009/15/0100, stellte der VwGH fest, dass die erste Bestimmung autonom anzuwenden ist. Damit entspricht das Vorsteuerabzugsverbot für privat genutzte Gebäudeteile dem EU-Recht.

Der Vorsteuerausschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken dienenden Gebäudeteiles ergibt sich als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG.

Die Aufteilung hat grundsätzlich nach der Grundfläche der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile zu erfolgen. Da diese Vorgangsweise bei den Fenstern im Nachschauzeitraum

2008 zu einem nicht sachgemäßen Ergebnis führen würde, wird dort eine Aufteilung nach den tatsächlichen Gegebenheiten vorgenommen.

	2005	2006	2007	2008
	Euro	Euro	Euro	Euro
Vorsteuerabzug BWH vor Bp	16.614,28	14.930,61	27.022,31	18.993,20
Vorsteuerkürzung wg. Privatnutzung	-10.965,42	-9.854,20	-17.834,72	-13.813,21
Vorsteuerabzug BWH nach Bp	5.648,86	5.076,41	9.187,59	5.179,99

### **Tz 5 Entnahme USt Privatnutzung**

Der nicht anerkannte Vorsteuerabzug vom privat genutzten Teil des Betriebswohnhauses ist als Entnahme zu werten.

### **Tz 7 Bürogebäude**

Das Bürogebäude wurde einer Afa iHv 3% unterzogen. Ein Bürogebäude dient nur mittelbar der Betriebsausübung. Für Gebäude, die nur mittelbar der Betriebsausübung dienen, ist nur ein Afa-Satz iHv 2% zulässig.

Sollen höhere Afa-Sätze angewendet werden, so ist die Nutzungsdauer nachzuweisen: Dies hat in aller Regel durch ein Gutachten zu geschehen. Der Abgabepflichtige bzw. sein steuerlicher Vertreter wurde ersucht, die kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Diesem Ersuchen ist der Abgabepflichtige nicht nachgekommen

### **Tz 8 Grunderwerbsteuer und Eintragsgebühr**

Mit Schenkungsvertrag vom 2.4.2003 wurden sämtliche Liegenschaften der Fa. A dem Abgabepflichtigen übertragen. Für diesen Rechtsvorgang wurde Grunderwerbsteuer iHv € 77.221,28 festgesetzt. Für die Eintragung in das Grundbuch wurde eine Eintragsgebühr iHv € 38.611,-- an das Bezirksgericht Gänserndorf abgeführt.

Die Bp stellte fest, dass sowohl die Grunderwerbsteuer als auch die Eintragsgebühr im Jahr 2005 als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde. Ursache für das Anfallen der o.a. Aufwendungen ist die unentgeltliche Übergabe des Betriebes von der Mutter an den Sohn. Dies ist aber kein betrieblicher Vorgang, sondern ein solcher, der sich im persönlichen Bereich, sohin in der Privatsphäre des Abgabepflichtigen zugetragen hat (vgl. UFS Wien vom 13.1.2004, RV/0940-W/03). Die Grunderwerbsteuer und die Eintragsgebühren stellen daher keine Betriebsausgaben dar.

## **Tz 9 Abzinsung von Forderungen**

Auf Grund der durchschnittlichen Kreditbeanspruchung der Debitoren wurden die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit 8% p.a. abgezinst.

Der Zinssatz für die Abzinsung von Forderungen hat sich am aktuellen Zinsniveau zu orientieren. Als Zinssatz für die Abzinsung von Forderungen ist jeweils der bankübliche Sollzinssatz heranzuziehen. Der bankübliche Sollzinssatz betrug im Jahr 2005 5%, im Jahr 2006 5,5% und im Jahr 2007 6%.

Wertberichtigungen von Forderungen können nur vom Nettorechnungsbetrag vorgenommen werden.

## **Tz 10 Rückstellung für Lade- und Fuhrkosten W**

Die Fa. R bereitet für die Fa. W den Schotter aus der Schottergrube der Fa. W auf. Lt. Jahresabschluss 2007 hat die Fa. R 100.000 Tonnen Schotter aus den eigenen Schottergruben für die Aufbereitung genommen. Diese Menge wurde im Folgejahr von der Schottergrube der Fa. W in das Werk transportiert. Für Lade- und Fuhrkosten wurde eine Rückstellung iHv € 100.000,-- gebildet (Ladekosten € 0,10 und Fuhrkosten € 0,90 pro Tonne).

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters handelt es sich dabei um eine Rückstellung im Zusammenhang mit vorbelasteten Einnahmen. Lt. Auskunft wurde die Menge iHv 100.000 Tonnen geschätzt. Eine Berechnung der Lade- und Fuhrkosten pro Tonne wurde nicht vorgelegt.

Eine Einzelrückstellung mit konkreter Inanspruchnahme darf pauschal gebildet werden, wenn die Ermittlung auf einer nachvollziehbaren Schätzung basiert. Da die Rückstellung auf einem nicht nachvollziehbaren Schätzwert beruht, handelt es sich um eine Pauschalrückstellung, die gem. § 9 Abs. 3 EStG nicht gebildet werden darf.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 2004 bis 2007 den Feststellungen der Bp folgende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide.

In der gegen die Umsatzsteuerbescheide eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass der Europäischen Kommission die innerstaatliche Vorgehensweise bei der umsatzsteuerlichen Behandlung gemischt genutzter Gebäude nicht mehr nachvollziehbar sei und daher ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Republik Österreich eingeleitet worden sei. Diese Regelung der umsatzsteuerlichen Behandlung gemischt genutzter Gebäude erscheine daher nicht EU-rechtskonform und könne nicht als Grundlage für die Feststellungen lt. Tz 1 des Bp-Berichtes herangezogen werden.

Nach der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie seien die vollen Vorsteuern eines Betriebswohnhauses abzugsfähig, wenn der betriebliche Nutzungsteil zumindest 10% betrage. Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Fall mit einem von der Betriebsprüfung festgestellten betrieblichen Anteil von 34% an dem gemischt genutzten Gebäude erfüllt. Es werde daher der volle Vorsteuerabzug beantragt.

In der **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 bis 2008 wird vorgebracht:

#### Tz 5 Entnahme USt Privatnutzung

Diesbezüglich wird auf die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide verwiesen. Da bereits einmal, wenn auch kurzfristig, der volle Vorsteuerabzug gesetzlich zugestanden wäre, könne eine Änderung des Vorsteuerabzuges nicht mehr wirksam werden, weil diese Vorgehensweise der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie widerspreche. Die Entnahme der Umsatzsteuer des Privatanteils am Betriebswohnhaus sei daher nicht vorgelegen und eine Zurechnung der entsprechenden Beträge nicht möglich.

#### Tz 7 Bürogebäude

Das Bürogebäude liege nicht im Ortsverband, sondern bei der Einfahrt zum Kieswerk. In einer Entfernung von 2 bis 5 Metern vom Gebäude würden täglich 40t-LKW vorbei fahren, was nicht ohne Schädigung des Bürogebäudes geblieben sei. Das Gebäude sei in den Jahren 1996 und 1997 errichtet worden. Die bisherigen Betriebsprüfungen bei der Mutter des Bw. und beim Bw. selbst hätten die Extrembelastung des Bürogebäudes anerkannt und den 3 %-igen Afa-Satz nicht geändert. Die fachmännischen Feststellungen der Vorbetriebsprüfungen würden jedes Nutzungsdauergutachten ersetzen.

#### Tz 8 Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragung bei Betriebsübergabe

Im Rahmen der Betriebsübernahme des Bw. von seiner Mutter seien ausschließlich Betriebsgrundstücke übertragen worden. Für diesen Übergang habe das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern auf Grund der übernommenen Verbindlichkeiten eine Gegenleistung errechnet, welche zur Vorschreibung von Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren geführt hätten. Eine Grunderwerbsteuer falle nur dann an, wenn das Schenkungssteuergesetz nicht anzuwenden sei. Beim Übergang der betrieblichen Grundstücke handle es sich also um einen entgeltlichen Erwerb, der zur Grunderwerbsteuervorschreibung geführt habe. Ein entgeltlicher Erwerb stelle immer Kosten für Betriebsmittel dar. Auf Grund der Vorschriften zur Buchwertfortführung seien die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühren als Betriebsaufwand zu behandeln. Auf die Abhandlung von Reinhold Beiser in der SWK, Heft 36, Seite 951 werde verwiesen.

---

### Tz 9 Abzinsung Forderungen

Die Abzinsung zu Forderungen hätten am 31.12.2004 € 11.000,-- betragen, ebenso die Abzinsung zu Forderungen am 31.12.2005. Damit sei im Ergebnis des Jahres 2005 kein Aufwand aus der Abzinsung zu Forderungen enthalten. Selbst eine Änderung der Zinssätze zum 31.12.2004 und 31.12.2005 ergebe keinen Betriebsaufwand, da sich zu den beiden Stichtagen auch bei verminderten Zinssätzen ein Betrag von jeweils € 6.000,-- ergebe.

### Tz 10 Rückstellung für Lade- und Fuhrkosten W

Der Bw. habe sich gegenüber der Fa. W verpflichtet, aus deren in seiner Nähe gelegenen Schottergrube den Schotter abzubauen, zu sortieren und an die Fa. W zu liefern. Für den Abbau, das Sortieren und den Transport erhalte er eine Entschädigung.

Im Jahr 2007 habe es der Bw. auf Grund der guten Auftragslage nicht geschafft, 100.000 t für die Fa. W vertragsgemäß abzubauen. Um in keine Vertragsverletzung zu gelangen, habe er seinen eigenen Schotter an die Fa. W geliefert und dafür eine Rechnung über Abbau, Verladung, Sortieren und Transport gelegt. Den Schotterwert habe er nicht verrechnet. Er sei daher verpflichtet gewesen, die noch nicht abgebaute Menge in einem späteren Jahr abzubauen und in sein Werk zu führen. Dafür entstehe ihm ein Aufwand von etwa € 1,--/t. Es werde ihm also im Jahr 2008 oder vielleicht später ein zusätzlicher Aufwand von €100.000,-- entstehen, für welchen er die Einnahmen bereits im Jahr 2007 erhalten habe.

Der VwGH habe zu dieser Frage mehrfach entschieden: Sind mit bestimmten Einnahmen eines Wirtschaftsjahres bestimmte künftige Ausgaben zwangsläufig in einer Weise verbunden, dass sie wirtschaftlich betrachtet bereits das Jahr der Einnahmen treffen, dann seien diese künftigen Ausgaben bereits für das Jahr, in dem die Einnahmen erzielt wurden, zu passivieren. Nach Doralt/Perl sei eine Vollrückstellung zu bilden, wenn der damit zusammen hängende Gewinn bereits realisiert worden ist.

Der Bw. habe den Gewinn bereits 2007 realisiert, weshalb diese Aufwandsrückstellung zu bilden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.11.2009 wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2009, ZI. [2009/15/0100](#) und das EuGH-Urteil vom 23.4.2009, C-460/07, als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag wird eingewendet, dass sich die abweisende BVE nicht mit der neuen Situation des Vertragsverletzungsverfahrens der Europäischen Kommission auseinandersetze und die Bescheidbegründung davon ausgehe, dass sich an der Vorsteuerabzugsregelung gegenüber dem Zeitpunkt des EU-Beitrittes nichts verändert habe. Das nunmehrige

Vertragsverletzungsverfahren lege dar, dass mit 1.1.2004 die Vorsteuerabzugsbeschränkung bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Bereich abgeschafft worden sei und damit für das gesamte Gebäude der Vorsteuerabzug zugestanden sei.

Mit der Regelung vom 1.5.2004 sei die Nichtabzugsfähigkeit von Vorsteuern, welche auf den privat genutzten Teil eines gemischt genutzten Gebäudes entfalle, wieder eingeführt worden.

Die Stand-still-Klausel zum Zeitpunkt des EU-Beitrittes hinsichtlich der nicht zulässigen Inanspruchnahme der Vorsteuern für den privat genutzten Teil des gemischt genutzten Gebäudes könne nach den Europäischen Verständnissen abgeschafft oder reduziert werden. Eine Änderung, die zu einer Erweiterung dieses Abzugsverbotes führe, sei nicht möglich, ebenso wenig sei es möglich, nach einer Abschaffung des Abzugsverbotes ein neuerliches Abzugsverbot einzuführen.

Da in der Zeit vom 1.1.2004 bis zum 30.4.2004 auf Grund der gesetzlichen Regelung die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges auch für privat genutzte Teile von gemischt genutzten Gebäuden möglich war, könne eine Wiedereinführung des Vorsteuerabzugsverbotes nur im Widerspruch zum Europäischen Recht stehen und sei daher wirkungslos.

In Anlehnung der für Österreich geltenden Europäischen Normen sei daher die gesetzliche Regelung, welche zwischen dem 1.1.2004 und dem 30.4.2004 gegolten habe, anzuwenden. Diese Bestimmung erlaube den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden von den Gesamterrichtungskosten und nicht nur vom betrieblich genutzten Anteil.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Umsatzsteuer**

Strittig ist, ob hinsichtlich des zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteiles ein Vorsteuerabzug zusteht.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom 11.1.2012, RV/0187-F/10, Folgendes ausgesprochen:

*"Strittig ist im Ergebnis allein die Rechtsfrage, ob der innerstaatlich im Zeitpunkt des EU-Beitritts geltende Vorsteuerausschluss für Gebäudeteile, die zu privaten Wohnzwecken genutzt werden, durchgehend (insbesondere in der Zeit vom 1.1. bis zum 1.5.2004, konkret bis in die Streitjahre) zum innerstaatlichen Rechtsbestand zählte. Denn eine innerstaatliche Gesetzesänderung, durch die der Vorsteuerausschluss erweitert oder (wieder) eingeführt worden wäre, würde gegen Gemeinschaftsrecht verstößen und von ihm verdrängt.*

Zur strittigen Frage wurden und werden unterschiedliche Auffassungen vertreten. Der überwiegende Teil der Lehre wertet die aktuelle innerstaatliche Rechtslage als Verletzung der Stand-Still-Klausel bzw des Beibehaltungsrechts und damit als gemeinschaftsrechtswidrig (Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 296 ; Achatz, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg, 1 ff: Damit kann vertreten werden, dass das für § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vom VwGH für Zeiträume vor 2004 bejahte Beibehaltungsrecht mit 1.1.2004 aufgegeben wurde. Berger / Bürgler / Kanduth-Kristen / Wakounig, UStG Online, § 3a Tz 23, 24; G. Aigner, SWK 18/2010, S 623; G. Aigner, SWK 27/2009, S 818 ff; Wagner, SWK 36/2009, S 1004).

Demgegenüber vertritt das BMF (Sarnthein, SWK 28/2010, S 854) und auch der Unabhängige Finanzsenat (UFS 5.11.2009, [RV/1014-L/09](#); UFS 28.9.2009, [RV/0158-F/03](#); UFS 9.2.2010, [RV/0310-S/04](#); UFS 10.2.2010, [RV/0191-W/10](#); UFS 12.2.2010, [RV/0947-G/07](#); Krumenacker, SWK 3/2010, S 76, Laudacher, SWK 17/2010, S 591, 594) die Auffassung, für privat genutzte Gebäudeteile stehe gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG kein Vorsteuerabzug zu. BMF und UFS berufen sich dabei auf höchstgerichtliche Judikatur bzw führen sie fort (EuGH 23.4.2009, [C-460/07](#), Puffer; VwGH 28.5.2009, [2009/15/0100](#); VfGH 7.6.2010, B 1322/09). Soweit erkennbar, werden die zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnisse auch von Teilen der Lehre (zwar kritisch gewürdigt, aber doch auch) wie von der Finanzverwaltung im Sinne einer Rückkehr zur Rechtslage nach dem UStG 1972 bzw. als Klärung der Rechtslage und Einkehr von Rechtssicherheit auch pro futuro interpretiert (Beiser, SWK 20/21/2009, S 627; Achatz / Kirchmayr, taxlex 2009, 313). Der Referent schließt sich dieser Rechtsmeinung an, ohne zu erkennen, dass hierin im Schrifttum von renommierter Seite eine Unionsrechtswidrigkeit geortet wird, woran andere allerdings wiederum - im Hinblick auf widersprüchliche Judikatur des Europäischen Gerichtshofs (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 300) ihre Zweifel haben. Zusammengefasst bedeutet dies: Die Grundlage für den gegenständlich strittigen Vorsteuerausschluss bildet [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) (VwGH 24.6.2010, [2006/15/0170](#)). Diese Norm zählte vom Beitrittszeitpunkt bis in die Streitjahre zum gültigen Rechtsbestand. Eine gegenteilige Verwaltungspraxis, die sich auf Dauer und ausdrücklich gegen den Bestand dieser Norm richtet bzw die explizit diese Norm gar beseitigt hätte, ist nicht erkennbar. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Kommission der europäischen Gemeinschaft das gegen Österreich eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren inzwischen eingestellt hat (Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 299). Aus welchen Gründen dies geschehen ist, wird unterschiedlich beurteilt, kann im gegenständlichen Verfahren nicht geklärt werden, ist aber letztlich auch ohne Belang."

Die Referentin schließt sich der dargelegten Rechtsansicht an. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

## 2. Einkommensteuer

## **Tz 5 Entnahme USt Privatnutzung**

Wie unter Punkt 1. ausgeführt wurde, kann im vorliegenden Fall lediglich für den zu 34% betrieblich genutzten Gebäudeteil der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden, hinsichtlich des privat genutzten Teiles des Betriebswohnhauses erfolgte daher die Entnahme zu Recht.

## **Tz 7 Bürogebäude**

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde die Absetzung für Abnutzung (Afa) für das Bürogebäude mit einer Nutzungsdauer von 50 Jahren (Afa-Satz 2%) in Ansatz gebracht - dies entspricht der gesetzlich vorgesehenen Afa für Gebäude, die (wie zB Büros) "anderen betrieblichen Zwecken dienen" (§ 8 Abs. 1 letzter Satz, EStG 1988).

Den Berufungsausführungen, das bei der Einfahrt zum Kieswerk gelegene Bürogebäude unterliege einer erhöhten Belastung, zumal täglich 40t-LKW unmittelbar daran vorbeifahren würden, ist entgegenzuhalten, dass die Inanspruchnahme eines höheren AfA-Satzes den grundsätzlich durch ein Gutachten zu erbringenden Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer voraussetzt. Die Beweislast für eine kürzere als die vom Gesetz vermutete Nutzungsdauer trifft somit ex lege den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen.

Dem Ersuchen der Betriebsprüfung, die kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen, ist der Bw. aktenkundig nicht nachgekommen; vielmehr wurde darauf verwiesen, dass im Rahmen von Vor-Betriebsprüfungen der 3%-ige Afa- Satz nicht geändert worden sei und die fachmännischen Feststellungen der Vor-Betriebsprüfungen jedes Gutachten ersetzen würden.

Abgesehen davon, dass sich in den Akten des Finanzamtes kein Hinweis auf derartige im Rahmen von Vor-Betriebsprüfungen getätigten "fachmännischen Feststellungen" findet (den diesbezüglichen Aktenteilen ist nicht entnehmbar, dass die Nutzungsdauer des Bürogebäudes überhaupt überprüft wurde), konnte das Unterbleiben einer AfA-Korrektur ebenso darauf beruhen, dass die Angaben des Bw. in seinen Steuererklärungen bzw. den zugrunde liegenden Beilagen vom Finanzamt (ungeprüft) übernommen wurden.

Auch wenn das Finanzamt in den Vorjahren eine andere Nutzungsdauer akzeptiert hat, so bedeutet das nicht, dass der Bw. einen Rechtsanspruch auf die Beibehaltung dieser (im Gesetz nicht gedeckten) Nutzungsdauer hat.

Mangels Vorlage eines eine kürzere als die vom Gesetzgeber vermutete Nutzungsdauer dokumentierenden Gutachtens erfolgte die Reduzierung des Afa-Satzes auf 2% zu Recht.

## **Tz 8 Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr**

Mit Schenkungsvertrag vom 2. April 2003, abgeschlossen zwischen A (unter Beitritt des Ehegatten B) und dem Bw., wurde das gg. Unternehmen unter Buchwertfortführung an den Bw. übergeben. Die Grunderwerbsteuer für den vorangeführten Rechtsvorgang wurde mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern iHv € 77.221,28 festgesetzt, die Grundbuchseintragungsgebühr betrug € 38.611,--

In seiner Entscheidung vom 13.1.2004, GZ RV/0940-W/03 hat der UFS ausgeführt:

*"Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.*

*Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn sie aus betrieblichen Gründen anfallen (Ruppe, Einkommensteuer - Gesetz, Kommentar<sup>3</sup>, § 4 Tz. 231).*

*Ursache für das Anfallen der strittigen Aufwendungen ist die unentgeltliche Übergabe des Betriebes vom Vater an den Sohn. Dies ist aber kein betrieblicher Vorgang, sondern ein solcher, der sich im persönlichen Bereich, sohin in der Privatsphäre des Bw. zugetragen hat.*

*Den geltend gemachten Aufwendungen fehlt es daher an einem betrieblichen Zusammenhang. Vielmehr hängen die Aufwendungen mit einem nicht einkommensteuerbaren Vermögenserwerb, eben der unentgeltlichen Betriebsübergabe, zusammen.*

*Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.*

*Es ist dabei gleichgültig, aus welchen Gründen die Einnahmen nicht der Einkommensteuer unterliegen, ob sie steuerfrei oder nicht steuerbar sind (Doralt, Einkommensteuer - Gesetz, Kommentar<sup>3</sup>, § 20, Tz. 150). Dem § 20 Abs. 2 EStG liegt der Gedanke zugrunde, dass bei der Einkünfteermittlung Aufwendungen nur denjenigen Einnahmen gegenübergestellt werden dürfen, mit denen sie zusammenhängen. Bleiben aber Einnahmen wie der gegenständliche unentgeltliche Erwerb des Bw. bei der Einkünfteermittlung außer Ansatz, dann müssen auch die mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben außer Ansatz bleiben und dürfen nicht etwa bei steuerpflichtigen Einnahmen, mit denen sie nicht im Zusammenhang stehen, in Abzug gebracht werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, § 20 Tz. 40).*

*Es entspricht ferner der zu Kosten im Zusammenhang mit einem Erbanfall ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass diese Kosten in erster Linie einen einkommensteuerfreien Vermögenszuwachs betreffen und daher selbst dann nicht*

---

*abzugsfähig sind, wenn sie einen zum Nachlass gehörigen Betrieb betreffen (z.B. VwGH 19.9.1990, [89/13/0021](#) und 3.7.1991, 91/14/0108).*

*Da die Unterschiedlichkeit des Rechtsgrundes für den unentgeltlichen Betriebserwerb (Schenkung, Erbfolge) keine unterschiedliche Behandlung im Bereich der Gewinnermittlung nach sich zieht - in beiden Fällen kommt es zu der in § 6 Z 9 lit. a EStG normierten Buchwertfortführung - , gelten die vom VwGH für den Erwerb im Erbweg getroffenen Aussagen auch für den Erwerb durch Schenkung (vgl. VwGH 4.11.1980, 804, 954, 955/80).*

*Die streitgegenständlichen Kosten (Grundbucheintragungsgebühr und Notarkosten) sind daher weder sofort noch im Wege der Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgaben abzugängig."*

Auch im zu beurteilenden Fall wurde ein Unternehmen unentgeltlich (von der Mutter an den Sohn) übergeben. Auch wenn der Betrieb der Einkunftszielung dient, zählt dessen Erwerb zur einkommensteuerrechtlich unbedeutlichen Privatsphäre. Da es insoweit an einem betrieblichen Vorgang fehlt, können weder die Grunderwerbsteuer noch die Grundbucheintragungsgebühr als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Im Übrigen hat der Gesetzgeber nach Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer durch die Neuregelung des § 20 Abs. 1 Z 6 für unentgeltliche Erwerbsvorgänge nach dem 31.7.2008 eine Klarstellung dahingehend geschaffen, dass die bei unentgeltlichen Übertragungen anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten der Privatsphäre zuzuordnen sind.

## **Tz 9 Abzinsung von Forderungen**

Der Bw. hat die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit 8% p.a. abgezinst, seitens der Betriebsprüfung wurde die Abzinsung der Kundenforderungen unter Bezugnahme auf den banküblichen Sollzinssatz der Streitjahre mit 5% (2005), 5,5% (2006) und 6% (2007) vorgenommen.

Forderungen zählen grundsätzlich zum Umlaufvermögen, sie sind in der Regel mit ihrem Nennwert - bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entspricht dies dem Fakturenbetrag - zu bewerten. Unter Berücksichtigung von Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit der Forderungen kann sich ein niedrigerer Teilwert ergeben (vgl. Doralt, EStG4, § 6 Tz. 202).

Der Verwaltungsgerichtshof hält sowohl die Abzinsung unverzinslicher Forderungen (vgl. VwGH 11.4.1978, 2705, 2752/77) als auch die Abzinsung (längerfristiger) Forderungen, die unter dem üblichen Zinsfuß verzinst werden (vgl. zB VwGH 27.6.1989, [88/14/0126](#)),

grundsätzlich für gerechtfertigt. Begründet wird diese Ansicht damit, dass ein Erwerber des ganzen Betriebes für eine Forderung im Rahmen des Gesamtkaufpreises nicht (wie üblich) den Nennwert ansetzen würde, wenn sie ihm einen geringeren als den üblichen Ertrag abwirft.

Da die Abzinsung der Ermittlung des aktuellen Barwertes der Forderung dient, hat sich diese – wie vom Finanzamt zutreffend ausgeführt wurde - am jeweils aktuellen Zinsniveau zu orientieren. Laut Schreiben der Volksbank Marchfeld vom 2.7.2009 (Arbeitsbogen, Bd 4, S. 750) wurde dem Bw. die Entwicklung der Sollzinsen betreffend die Jahre 2005 bis 2007 wie folgt bekannt gegeben:

01.01.2005 – 11.09.2005	4,750%
21.09.2005 – 31.12.2005	5,550%
01.01.2006 – 06.07.2006	5,125%
07.07.2006 – 24.08.2006	5,375%
25.08.2005 – 30.09.2006	5,625%
01.10.2006 – 30.06.2007	5,750%
01.07.2007 – 31.12.2007	6,000%

Die von der Betriebsprüfung in Anlehnung an die dem Bw. bekannt gegebenen Sollzinsen für die Jahre 2005-2007 jeweils ermittelten aktuellen Zinssätze iHv 5%, 5,5% bzw. 6% spiegeln das aktuelle Zinsniveau der betreffenden Jahre wider und wurden daher zutreffend für die Abzinsung der Kundenforderungen herangezogen. Einwendungen gegen die Höhe der von der Betriebsprüfung ermittelten und zum Ansatz gebrachten Zinssätze wurden vom Bw. nicht vorgebracht. Dem Berufungsbegehren war daher in diesem Punkt ebenfalls ein Erfolg zu versagen.

## **Tz 10 Rückstellung für Lade- und Fuhrkosten W**

Gemäß § 9 Abs.1 EStG können Rückstellungen nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen
2. laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen

---

#### 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Eine Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Voraussetzung ist ein in künftigen Zeiträumen zu erwartender Aufwand, der die abgelaufene Periode der Gewinnermittlung wirtschaftlich betrifft oder ein sicherer Aufwand, der nur der Höhe nach unbestimmt ist. Maßgeblich ist nicht die rechtliche Verpflichtung, sondern die wirtschaftliche Verursachung iSd Realisationsprinzips (Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom, EStG, 4. Auflage, Tz 2 zu § 9)

Ein Sonderfall sind Passivposten für vorbelastete Einnahmen: Sind mit bestimmten Einnahmen eines Wirtschaftsjahrs bestimmte künftige Ausgaben zwangsläufig in einer Weise verbunden, dass sie wirtschaftlich betrachtet bereits das Jahr der Einnahmen betreffen, dann können diese künftigen Ausgaben bereits für das Jahr, in dem die Einnahmen erzielt worden sind, passiviert werden (Doralt, EStG, 4. Auflage, Tz 26 zu § 9).

Auch nach der zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 9 EStG idF BGBI. Nr. 818/1993, ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind künftige Ausgaben, die mit bestimmten Einnahmen eines Jahres zwangsläufig untrennbar verbunden sind, bereits im Jahr der steuerlichen Erfassung der Einnahmen zu passivieren (vgl. VwGH 21.10.1986, [86/14/0021](#), zu Wiederaufforstungskosten, und VwGH 25.2.1954, [2959/51](#), zu Baustellenräumungskosten).

Im vorliegenden Fall besteht eine vertragliche Verpflichtung des Bw., jährlich 100.000 t Schotter für die Fa. W aus deren Schottergrube abzubauen, zu sortieren und zu liefern. Für den Abbau, das Sortieren und den Transport erhält der Bw. eine Entschädigung. Im Jahr 2007 hat der Bw. – um keine Vertragsverletzung zu bewirken – aus seinen eigenen Schottergruben Schotter für die Aufbereitung genommen, an die Fa. W geliefert und dafür eine Rechnung über Abbau, Verladung, Sortieren und Transport gelegt. Für die in einem späteren Jahr von der Schottergrube der Fa. W in das Werk der Bw. transportierte Menge entstand dem Bw. ein zusätzlicher Aufwand für Lade- und Fuhrkosten.

Dass dieser zusätzliche Aufwand zwangsläufig untrennbar mit den im Jahr 2007 erzielten Einnahmen verbunden ist, hat der Bw. nicht dargelegt. Die von ihm gebildete Rückstellung betrifft nämlich eine Leistung, die erst nachträglich dadurch notwendig geworden ist, dass der Bw. die vertraglich vorgesehene Schottermenge nicht vereinbarungsgemäß aus den Schottergruben der Fa. W entnommen, sondern statt dessen den eigenen Schotter geliefert

---

hat. Bei der solcherart erforderlich gewordenen zusätzlichen Lade- und Fuhrtätigkeit handelt es sich daher nicht um eine Leistung, die der Bw. auf Grund der privatrechtlichen Vereinbarung schuldete, sondern um Arbeiten, zu denen der Bw. nicht verpflichtet ist bzw. war. Auch wenn sich der Bw. aus den von ihm genannten Gründen dieser Leistung nicht entziehen konnte, ist im zu beurteilenden Fall – anders als bei den vom VwGH entschiedenen Wiederaufforstungs- bzw. Baustellenräumungskosten – dieser künftige Aufwand nicht zwangsläufig im Zusammenhang mit den bereits im Jahr 2007 erzielten Einnahmen erwachsen.

Nach Auffassung des UFS erweist sich daher die Bildung einer Rückstellung bereits dem Grunde nach als nicht zulässig.

Aber selbst wenn man sich der Meinung des Bw. anschließt, dass im vorliegenden Fall eine Rückstellung gebildet werden darf, wäre im Ergebnis für den Bw. nichts zu gewinnen; wurde doch eine Berechnung der Lade- und Fuhrkosten vom Bw. nicht vorgelegt und die Höhe der Rückstellung im Schätzungswege ermittelt. Wie bereits ausgeführt, dürfen gem. § 9 Abs. 3 EStG Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 nicht pauschal gebildet werden. Es ist daher den Ausführungen des Finanzamtes zuzustimmen, dass die gegenständliche Rückstellung eine unzulässige, pauschale Rückstellung im Sinne des § 9 Abs. 3 EStG darstellt.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Juli 2012