

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat, in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch INTER-TREUHAND PRACHNER Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Hauptplatz 7, 3430 Tulln, über die Beschwerde vom 27.01.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 14.11.2016, vertreten durch HRⁱⁿ Mag.^a Melitta Schweinberger, betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2015 in der Sitzung am 6.11.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtene Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Dem Vorlagebericht des Finanzamtes iVm dem übrigen Akteninhalt ist folgende Vorgeschichte zu entnehmen:

Im Jahr 2005 erfolgte seitens der Beschwerdeführerin (Bf.) eine Anfrage an die Abgabenbehörde betreffend die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben.

In seiner Stellungnahme vom 29.12.2005 führte das Finanzamt aus:

"...zu Ihrer Anfrage vom 13.10.2005 betreffend die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben darf ich Ihnen folgende Antwort übermitteln:

Die EStR führen unter Rz 1436ff aus, dass "nach Betriebsaufgabe noch vorhandene Verbindlichkeiten sind, soweit sie nicht mit einem in die private Sphäre überführten Wirtschaftsgut zusammenhängen, weiterhin dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Die

darauf entfallenden Aufwendungen (insbesondere Zinsen) sind daher nachträgliche Betriebsausgaben, andererseits führt ein Erlass dieser Schulden zu nachträglichen Betriebseinnahmen. Es sind aber alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen; bei Unterbleiben derartiger Maßnahmen sind die Zinsen nicht mehr Aufwendungen iSd § 32 Z2 EStG.

Zur Überprüfung, ob alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt wurden, sind für jedes Veranlagungsjahr nach der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe die Einnahmen und die "notwendigen Ausgaben" des Steuerpflichtigen gegenüberzustellen; auf diese Weise ist ein rechnerischer Einnahmenüberschuss zu ermitteln, wobei auch auf das Vermögen des Steuerpflichtigen Bedacht zu nehmen und insb. zu prüfen ist, ob der Rückkauf von Lebensversicherungen zumutbar ist. Wird der Betrag des rechnerischen Einnahmenüberschusses nicht zur Kredittilgung verwendet, wird die vormalige Betriebsschuld mit diesem Betrag (rechnerischer Einnahmenüberschuss) zur Privatschuld. Es kommt daher zu einer Aufteilung der vormaligen Betriebsschuld. Nur jener Teil der Schuld, dessen Tilgung dem ehemaligen Betriebsinhaber (noch) nicht zumutbar war, führt zu nachträglichen Betriebsausgaben (VwGH 20.9.2001, 98/15/0126).

Schulden sind aber insoweit notwendiges Privatvermögen und die darauf entfallenden Zinsen nicht mehr abzugsfähig, als der Erlös und die zurückbehaltenen Aktivwerte nicht zur Tilgung der Verbindlichkeiten verwendet werden; für solche Zinsen kommt mangels Zwangsläufigkeit auch keine außergewöhnliche Belastung in Betracht."

Als wesentliche Aussage der EStR zu den nachträglichen Betriebsausgaben aus dem Titel Fremdkapitalzinsen kann hervorgehoben werden, dass seitens der Übergeber alles zu unternehmen war, um diesen Zinsaufwand so gering wie möglich zu halten.

Aus der gegenständlichen Anfrage sowie nach Einsichtnahme in die vorliegenden Akten liegt folgender Sachverhalt vor:

Mit landwirtschaftlichem Übergabsvertrag vom 1. September 1997 wurde seitens der Übergeber F. D. und O. D. an die Kinder F. D. jun., Z. D., N. D. und G. E. mit Stichtag 1. September 1997 der Landwirtschaftsbetrieb F. D. mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen und die in diesem Betrieb gärtnerisch und landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften zu Buchwerten übergeben. Auf Seite 5 des jeweiligen Übergabsvertrages ist die Bestimmung enthalten, dass den Übergebern (also dem Ehepaar D. sen.) Verbindlichkeiten von nicht mehr als S 25.000.000,-- zu verbleiben haben. Hinsichtlich der KG B. EZ 1234 soll eine Grundstücksgemeinschaft zu je einem Fünftel bestehen bleiben (je ein Fünftel die Kinder und ein Fünftel das Ehepaar D. sen., nunmehr die Universalerbin O. D.).

Durch die Aufteilung der Bankverbindlichkeiten im Jahre 2003 konnte erst mit 31.8.2003 eine Liquidationsschlussbilanz erstellt werden.

Im Rahmen der im Dezember 2004 abgeschlossenen Betriebsprüfung wurde - aufbauend auf die zu den Steuererklärungen nachgereichten Ergänzungen - festgestellt, dass S 20.000.000,- (von den S 25.000.000,- übernommenen Bankverbindlichkeiten) der

Privatsphäre zuzuordnen sind. S 5,000.000,- Bankverbindlichkeiten stammen aus der Finanzierung der Forderung an die Gesellschaft D. Y GmbH, die noch aus der operativen Tätigkeit der Landwirtschaft verursacht ist.

Aus Ihrer schriftlichen Anfrage ist ersichtlich, dass der im Alleineigentum der Übergeber verbliebene Grundbesitz im Gerichtsbezirk H. einen Schätzwert von € 2,178.000,- aufweist (davon entfallen € 809.000,- auf das private Wohngebäude, € 1,369.000,- auf die landwirtschaftlich genutzten, verpachteten Liegenschaften), weiters steht im 1/5-Eigentum noch die nunmehr in Veräußerung befindliche Liegenschaft in Simmering. Diese Liegenschaften sind mit Simultanhypotheken belastet.

Im ergänzenden Schreiben vom 15. November 2005 wurde darauf hingewiesen, dass die Übergabe der Liegenschaften nicht nur eine Übertragung der Bankkredite, sondern auch einen Ausgleich gegenseitiger Verrechnungen bewirkte. Die Erblasser haben von dem zum 31.8.2003 nicht übertragenen Bankkrediten € 3,7 Mio in die A GmbH (hält sämtl. Anteile an der D. Y GmbH) eingebracht und damit das Gesellschafterdarlehen (€ 2,2 Mio) ersetzt und darüber hinaus eine Verpflichtung von € 1,5 Mio zur teilweisen Abdeckung der Bankkredite übernommen.

Die Universalerbin O. D. wird neben den bereits bekannten Einnahmen auch Zinseinnahmen von der D. Y GmbH erhalten (errechnet vom Nennbetrag der Forderung von € 722.456,21 - 2004 € 47.000,-).

Steuerliche Beurteilung und zukünftige Vorgangsweise

Es ergeben sich daher Zinsbelastungen aus den verpachteten landwirtschaftlich genutzten, mit Hypotheken belasteten Grundstücken (Wert € 1,369.000,-) und der Schuld an die A. GmbH (siehe auch oben, € 1,597.000,-). Diesen Zinsaufwendungen in Höhe von ca. € 94.000,- (Zinssatz von € 3,2% p.a. errechnet sich aus der durchschnittlichen Belastung aller Bankkredite) stehen jährliche Zinseinnahmen aus den Forderungen an die D. Y GmbH. gegenüber (zB 2004 € 47.000,-). Weiters können nachträgliche Betriebsausgaben (siehe oben Ausführungen aus Rz 1436ff der EStR) nur anerkannt werden, wenn alle zumutbaren Schritte zur Tilgung getätigt werden - es wird daher im gegenständlichen Fall höchstens eine Abzugsfähigkeit dieser Zinsen bis zur Veräußerung der Liegenschaften in B. (Verhandlungen laufen bereits), höchstens jedoch bis Ende 2007, anerkannt."

Die Bf. machte in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2010-2015 nachträgliche Betriebsausgaben aus dem Titel Fremdkapitalzinsen geltend. Die Zinsbelastungen ergaben sich aus verpachteten landwirtschaftlich genutzten, mit Hypotheken belasteten Grundstücken und einer Schuld an die A GmbH. Den Zinsaufwendungen standen jährliche Zinseinnahmen aus Forderungen an die D. Y GmbH gegenüber.

Die Fremdkapitalzinsen waren im Streitzeitraum ansteigend; sie betrugen im Jahr 2010 71.954,73 € (Bankzinsen: 42.226,16 €, Zinsenaufwand aus Schuld Verlassenschaft an die A GmbH: 29.728,57 €) und im Jahr 2015 94.712,84 € (Bankzinsen: 59.913,38 €, Zinsenaufwand aus Schuld Verlassenschaft an die A GmbH: 34.799,46 €).

Die Veranlagung der Jahre 2010 bis 2014 erfolgte zunächst erklärungsgemäß; das Finanzamt erließ am 14.11.2016 für die Jahre 2010 bis 2013 Berichtigungsbescheide nach § 293b BAO und für 2014 einen (nicht angefochtenen) Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, verbunden mit dem neuen Sachbescheid, in denen sie die Zinsaufwendungen nicht anerkannte. Für 2015 erfolgte die Nichtanerkennung bereits in der Erstveranlagung.

Die Bescheide waren im Wesentlichen wie folgt begründet:

"Im Rahmen einer Auskunftserteilung (siehe Schreiben vom 29.12.2005) wurde zur Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben ausführlich Stellung genommen - insbesondere wurde die Abzugsfähigkeit dieser Zinsen bis zur Veräußerung der Liegenschaften in B. (die Verhandlungen liefen damals bereits lt. Auskunft des Steuerberaters), höchstens jedoch bis Ende 2007 anerkannt.

In einem Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2008 (Antrag vom 8.2.2008) wird ausgeführt, dass es bis Jahresende 2007 gelungen ist, eine Kaufoption mit einem seriösen Käufer über die Liegenschaft KG B. EZ 1234 abzuschließen und mit großer Wahrscheinlichkeit der Kaufpreis bis Jahresmitte 2008 fließen wird und daraus die im Erbgang übernommenen Schulden zu tilgen.

Die damals übernommene Schuld betrug in etwa € 3 Mio. Wenn man die Einkünfte ab 2005 für die Tilgung rechnet (Ansatz von ca. € 130.000,-- sonstige Einkünfte und ca. € 30.000,-- Pension, abzüglich Lebenshaltungskosten und Steuern verbleiben in etwa € 100.000,- zur Rückzahlung) sowie das beträchtliche Grundvermögen berücksichtigt, ist davon auszugehen, dass 2007, spätestens aber 2008 eine Tilgung möglich gewesen wäre (insbesondere ergibt sich aus den diversen Schreiben 2005 und 2008, dass ein Verkauf der Liegenschaft in B. möglich gewesen wäre - wenn dies über einen Zeitraum von nunmehr 10 Jahren nicht geglückt ist, dann ist davon auszugehen, dass nicht alle zumutbaren Schritte zur Veräußerung und damit zur Tilgung der Verbindlichkeiten erfolgten. Auch die Veräußerung eines Teiles des umfangreichen landwirtschaftlichen Besitzes wäre zumutbar, zumal die Pachteinnahmen sehr gering sind).

Eine Zuerkennung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben ist daher für die noch nicht verjährten Jahre 2010 bis 2013 jedenfalls nicht mehr möglich und dies war bereits aus dem Akteninhalt erkennbar."

In der dagegen gerichteten Beschwerde brachte die Bf. vor:

"Das Finanzamt hat am 14. November die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2010-2014 mit der Begründung "wieder aufgemacht", dass die Zinsen, welche als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind, nicht mehr anerkannt werden können, da nicht genügend Schritte zur Tilgung der Schulden, die zu der Zinslast führen, nach Meinung der Behörde unternommen wurden, und es in einem Zeitraum von zehn Jahren nicht geglückt ist, den Immobilienbesitz zu veräußern. Damit wurden in den Augen des Finanzamtes nicht alle zumutbaren Schritte zu raschen Schuldentilgung gesetzt, welche in den Jahren 2005-2009 als Auflage für die Geltendmachung der Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben seitens der Behörde gegeben wurden.

Dagegen wendet sich unsere Beschwerde.

Das Finanzamt wendet ein, dass eine Schuldentilgung aus den normalen laufenden Einkommen möglich gewesen wäre. Hierzu möchten wir an Hand des Steuerbescheides 2015 wie folgt exemplarisch ausführen: das Einkommen gemäß Steuerbescheid betrug 179.278 € (Gesamtbetrag der Einkünfte) ohne Ansatz der hierauf angefallenen Zinsen in Höhe von circa 95.000 €. Die darauf anfallende Steuerbelastung betrug 79.664 €, so dass nach Steuern damit ein Netto von 99.634 Euro verblieben ist, um den Lebensunterhalt zu bestreiten und die Schulden zu tilgen.

Da aber alleine die Zinsenlast auf die betrieblichen Schulden aber 95.121,84 € beträgt, ist an diesem Jahr alleine schon exemplarisch leicht und unschwer zu erkennen ist, dass aus dem laufenden Einkommen eine nachhaltige Schuldentilgung in keinsten Weise möglich ist, da das Nettoeinkommen gerade einmal reicht, um die Zinsenlast zu bedienen, unter der Voraussetzung dass Frau D. sonst nichts von dem Einkommen zum Lebensunterhalt benötigt. Wir möchten an dieser Stelle auch anmerken dass die in der Steuererklärung als sonstige Einkünfte angesetzten Renten, welche durch die Kinder von Frau D. unter anderem auch aus dem Grund zur Bedienung der Zinsen- und Schuldenlast gezahlt werden, seitens der Behörde sehr wohl als steuerpflichtige Einnahmen in Höhe von 133.340 Euro in 2015 angesetzt wurden, aber die Ausgaben (Zinsen), welche hiermit bedient werden sollen, nicht zum Betriebsausgabenabzug mehrzulässt.

Eine Schuldentilgung kann daher nur aus der Veräußerung von Immobilien, wie die nicht betriebs- und damit nicht lebensnotwendigen Grundstücken erfolgen, wie auch seitens der damaligen steuerlichen Vertretung und Frau D. mehrfach in den Zeitraum 29.12.2005 bis inklusive 2008 kommuniziert worden ist und das Finanzamt auch in seiner Beantwortung vom 29.12.2005 anerkannt hat; „eine Abzugsfähigkeit dieser Zinsen bis zur Veräußerung der Liegenschaften in B.... (Anmerkung Kanzlei: die nicht betriebsnotwendigen Immobilien) anerkannt“.

Es ist kaufmännisch leicht nachvollziehbar, dass die Schuldenlast angesichts ihrer Höhe nicht aus der Veräußerung von landwirtschaftlichen Grundvermögen getilgt werden kann, da der hieraus erzielbare Preis nur einen geringen Teil der Gesamtschuld tilgen würde, und die Grundstücke auch für die Familie betriebsnotwendig sind und teilweise an Familienmitglieder zu Erzielung von Einkünften aus Landwirtschaft/Gartenbau verpachtet sind.

Schuldentilgung kann also nur aus dem Verkauf der bereits in 2005 angeführten großen Immobilie (Betriebsbaugrundstück) in B. erzielt werden, die auch als Besicherung der aushaftenden Kredite dient. Durch die Wirtschaftskrise und die Widmung als Bauland emissionsarm (seit dem Kauf in 1979 ist die Widmung Betriebsbaugebiet, Bauklasse II-III mit 60 % Verbaubarkeit, aber in den frühen 1990er Jahren wurde diese Widmung ergänzt durch den Zusatz „emmissionsarm“ ohne Wissen bzw. Zustimmung durch die Grundeigentümer) ist die Verwertung der Immobilie trotz aller professionellen Verwertungsschritte und unter bei Beiziehung professioneller Verwertungsgesellschaften

ausgesprochen schwierig. So wurden auch die seriösen Optionen, welche im Jahr 2007 vorlagen, aufgrund der Wirtschaftskrise 2008 vom potentiellen Käufer, nicht gezogen sondern sind ungenützt ausgelaufen.

Es ist festzustellen, dass die Widmungsänderung auf „Emissionsarm“ den Kreis der potentiellen Käufer einschränkt, und das Grundstück wurde dadurch abgewertet. Durch diese Widmung werden z.B. alle Speditionen, von denen mehrere Interesse für einen Logistikpark (aufgrund der Nähe zum Flughafen) zeigten, ausgeschlossen.

Ab dem Jahr 2000 waren immer wieder Makler mit der Verwertung des Grundstückes beauftragt. Im Jahr 2007 gab es sehr konkrete Verhandlungen über einen Verkauf des Grundstückes an die T-GmbH, der dann leider - wegen der Wirtschaftskrise - nicht zu Stande kam.

Durch die damals geknüpften Kontakte schlossen im Jahr 2011 T-GmbH als Entwickler, E. & E., sowie W. Immobilien GmbH als Makler und D. als Eigentümer einen Entwicklungs- und Verwertungsvertrag ab, der nun nach Jahren der Vorbereitung im Jahr 2016 zum ersten Abschluss eines neuen Optionsvertrages führte. Im Zuge der Verwertungsmaßnahmen wurde festgestellt, dass ein Einzelverkauf eines Grundstückes dieser Größe nach der Wirtschaftskrise sehr schwierig ist und eine Aufteilung in Einzelparzellen sinnvoller ist.

Im Zuge dieser Entwicklungstätigkeit wurden auch die Eigentümer der angrenzenden Grundstücke angesprochen; diese Nachbarn sind die Gemeinde B., sowie Frau L. M., beide sind am Entwicklungsprojekt beteiligt. Leider haben sich die Gespräche und Beschlüsse auf Gemeindeebene immer wieder verzögert bzw. mussten neu begonnen werden, da es innerhalb der Gemeinde B. zu mehreren Änderungen in der Zusammensetzung des Gemeinderates und damit der handelnden Personen kam. Im Rahmen der Entwicklungstätigkeiten wurde z. B. festgelegt, dass die Teile der D.-Grundstücke, die ins öffentliche Gut übertragen werden sollen zur Schaffung von Straßen, gegen die Grundteile der Gemeinde B. getauscht werden, sodass de facto keine Flächenmäßige Reduktion des D. Grundstückes erfolgte - trotz straßentechnischer Erschließung.

Im Herbst 2015, vier Jahre nach Beginn der Entwicklungsarbeiten in der neuen Form und Zusammensetzung als Antwort auf den Stillstand durch die Wirtschaftskrise 2007 -2009, waren dann doch endlich alle Beschlüsse gefasst, und die Verwertung der Grundstücke konnte öffentlichkeitsbreit erfolgen.

Die Grundstücke werden derzeit über die Verkaufsplattformen von E. und E. sowie W. Immobilien angeboten, auch wurde in einschlägigen Immobilienzeitungen schon mehrfach Inserat-Serien geschaltet, die immer wieder Interessenten bringen. Neben dem mit der X-GmbH im letzten Sommer abgeschlossenen Optionsvertrag über ca. 2500m², der kurz vor Wandlung in einen Kaufvertrag steht (es stehen nur noch die Bau- und Gewerberechtsverhandlungen aus), gibt es derzeit Gespräche mit einem Interessenten, der ca. 8000m² im Rahmen eines Baurechtsvertrages erwerben will. Auch

diese Verhandlungen stehen kurz vor Abschluss. Es ist erwiesen, dass sobald erste Ansiedlungen sichtbar werden, andere nachziehen und die Verwertung an Dynamik gewinnt.

Angesichts der oben angeführten Ausführungen ersuchen wir die Behörde, anzuerkennen, dass alle nur möglichen Schritte zur Verwertung der Immobilien zu einem vernünftigen Preis, der notwendig zur Schuldentilgung ist, vorgenommen wurden und werden.

Wir suchen daher weiterhin um Anerkennung der Zinsen auf die betrieblichen Kredite als nachträgliche Betriebsausgaben, zumal die Behörde auch die dafür gezahlten Renten seitens der Erben als steuerpflichtig anerkennt.

Der guten Ordnung halber möchten wir weiters erwähnen, dass Frau D. ihren Anteil an der Immobilie B. im Juni 2016 an ihrem ältesten Sohn F. D. im Schenkungsweg übergeben hat, und dieser damit auch die Schulden übernommen hat, so dass die Rentenverpflichtungen der Kinder um den Teil, der zur Bedienung der Zinsen gegeben wurde, entfallen ist. Ab Juli 2016 fallen daher bei Frau O. D. keine Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben mehr an, aber auch die Rentenzahlungen wurden deshalb um 69.000 € reduziert.

Aufgrund der erteilten Informationen stellen wir daher im Namen und im Auftrag unserer oben angeführten Mandantin den

ANTRAG

die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 - 2015 in deren ursprünglichen Fassung unter Ansatz der Zinsen als nachträgliche Betriebsausgabe zu erlassen."

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge abweisende Beschwerdeentscheidungen:

"Die in der Beschwerde geltend gemachten Gründe., warum eine Schuldentilgung nicht möglich war, können an der getroffenen Beurteilung nichts ändern. Die Ausführungen zum Jahr 2015, wonach nach Tilgung der Zinsenlast sowie der angefallenen ESt keine Reserven zur Schuldentilgung vorhanden gewesen wären, geht an der Tatsache vorbei, dass in den vergangenen 10 Jahren alljährlich aufgrund der Geltendmachung der Zinsen als Betriebsausgaben die Einkommensteuerlast wesentlich geringer als in dem in der Beschwerde dargestellten Beispielfall war und trotzdem keine Schuldentilgung vorgenommen wurde. Jedoch wie auch bereits in den bekämpften Bescheiden ausgeführt-fußt die Beurteilung im Wesentlichen darauf, dass vorhandenes Vermögen nicht zur Schuldentilgung herangezogen wurde. Diesbezüglich wird nochmals auf die Auskunft vom 29.12.2005 verwiesen. Demnach wurde eine Abzugsfähigkeit bis zur Veräußerung der Liegenschaft in B., höchstens jedoch bis Ende 2007 anerkannt (zumal auch lt. Anfrage vom 13.10.2005 der Grundbesitz im Gerichtsbezirk H. einen Schätzwert von € 2,178.000 aufwies, davon entfielen auf die landwirtschaftlich genutzten, verpachteten Liegenschaften € 1,369.000)."

Der dagegen gerichtete Vorlageantrag war wie folgt begründet:

"...Als Begründung ... führt die Behörde an, dass es für die Partei ohne Probleme möglich gewesen wäre, die Schulden zu tilgen. Auf die in der Bescheidbeschwerde dargelegten nachweislichen Ausführungen, warum dies ohne Verschulden und ohne Vermögensverschleuderung der Partei bis dato nicht möglich war, ist das Finanzamt nicht eingegangen. Die Behörde führt aus, dass auf Grund der Geltendmachung der Betriebsausgaben im steuerlichen Netto Reserve entstanden wären, die zu Schuldentilgung herangezogen hätten werden können.

Als Beilage 1 eine Aufstellung 2010 -2015, wie diese Schuldentilgung ausgesehen hätte - und man erkennt daraus unschwer, dass „nur“ eine Liquiditätsreserve von circa 40.000 € per anno übrig geblieben ist, was beim Gesamtschuldenstand von € 3,3 Millionen eine Schuldentilgungsdauer von 84 Jahren bedeutet!

Dies kann wohl seitens der Behörde nicht ernsthaft als „nicht wahrgenommene Schuldentilgung (und damit Zinsensenkungs-Aktion)“ angesehen werden, denn die dadurch bewirkte Zinsreduktion in Summe über die letzten 5 Jahre wäre € 4.269.- gewesen, so dass, wie seitens der Steuerpflichtigen wiederholt und immer wieder argumentiert, die Schuldentilgung nur aus dem Verkauf von nicht betriebsnotwendigen Vermögen (Immobilie in B.) erfolgen kann. Es kann der Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, ihren Hauptwohnsitz zu verkaufen sowie die langfristig (unbefristet) verpachteten Grundstücke, da hierauf Allee-Bäume mit (bereits) mehrjähriger Lebensdauer heranwachsen, und deren Rodung einen enormen finanziellen Schaden für den Landwirtschaftsbetrieb des Pächters darstellen würde, wodurch dieser auf Schadenersatz klagen würde (was im Übrigen ebenso zu Betriebsausgaben führen würde).

Selbst wenn die Verpächterin diese landwirtschaftlichen Grundstücke, statt einer Verpachtung, an den Pächter verkaufen würde, würde sie niemals eine wesentliche Schuldentilgung aufgrund der herrschenden Grundstückspreise in der konkreten Lage erzielen können (siehe Beilage 3). Und im Umkehrschluss würde der Käufer im Rahmen seiner Steuererklärung den hierfür aufgenommenen Kredit bzw. die darauf anfallenden Zinsen in seiner Steuererklärung mit steuerlicher Wirksamkeit als Betriebsausgabe geltend machen, so dass die Behörde mit diesem Argument keine Veränderung der Abschreibbarkeit der Zinsen gewinnt (um so mehr als Pächter und Verpächter das gleiche Lagefinanzamt haben)."

In weiterer Folge übermittelte die Bf. dem Bundesfinanzgericht einen Ordner mit Unterlagen insbesondere betreffend die Verkaufsbemühungen, Verkaufsverhandlungen und Optionen hinsichtlich der Immobilie B.. Hieraus ist ersichtlich, dass tatsächlich durchgehend auch ab dem Jahr 2006 verschiedene Kaufinteressenten vorhanden waren, die aber dann doch nicht die in Rede stehende Liegenschaft erworben haben.

In der am 6.11.2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde Folgendes vorgebracht:

"Dr. Prachner: Bislang wurde nicht versucht, die Liegenschaft in H. mit einem Schätzwert von € 2.178.000,00 zu veräußern, der Grund liegt darin, dass zum Einen in diesem Betrag

das private Wohnhaus der Steuerpflichtigen mit einem Schätzwert € 809.000,00 enthalten ist, wobei der Steuerpflichtigen aufgrund ihres Alters von 87 Jahren ein Verkauf nicht zumutbar ist. Weiters sind in diesem Betrag vermietete Grundstücke für die Landwirtschaft mit einem Schätzwert von € 1.369.000,00 enthalten, wobei der Betriebszweck der verpachteten Liegenschaft darin besteht, Alleebäume zu züchten. Dies bedingt eine längerfristige Bewirtschaftung der Liegenschaft, weshalb zum Einen ein potentieller Erwerber dadurch wohl abgeschreckt würde und zum Anderen ein Erwerb durch den Pächter selbst dazu führen würde, dass nunmehr die Zinsen nicht mehr bei der Bf. dafür aber im Rahmen des verpachteten Betriebes beim gleichen Finanzamt abzugsfähig wären.

Darauf hinweisen möchte ich, dass der Fünftelanteil der Liegenschaft in B. bereits von meiner Mandantin an ihren Sohn geschenkt wurde, weshalb ab dem Schenkungszeitpunkt Juni 2016 keinerlei nachträgliche Betriebsausgaben aus dem Titel der Zinsen mehr geltend gemacht werden. Überdies ist durch eine Auflage im Schenkungsvertrag sichergestellt, dass ein Realisat aus der geschenkten Liegenschaft zwingend zur Tilgung der entsprechenden Schulden verwendet werden muss.

Mag. Schweinberger: Ich weise darauf hin, dass bereits 2005 durch den damaligen steuerlichen Vertreter dem FA mitgeteilt worden ist, dass ein Verkauf der Liegenschaft B. unmittelbar bevorsteht. Da nun seit diesem Zeitpunkt bereits ein erheblicher Zeitraum verstrichen ist, kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass alle zumutbaren Schritte unternommen worden sind, um einen Verkauf der Liegenschaft und damit eine Tilgung des Kredites zu erreichen. Aufgrund dessen wurde auch als Verfahrenstitel für die Berichtigung der Bescheide die Bestimmung des § 293b BAO gewählt, da für das FA klar erkennbar war, dass nunmehr die entsprechenden Zinsen nicht mehr abzugsfähig sein können.

Dr. Prachner: Ich möchte darauf hinweisen, dass im Jahr 2008 der damalige steuerliche Vertreter das FA darauf hingewiesen hat, dass sich die Verkaufsverhandlungen zerschlagen haben, aber dennoch weiter intensiv betrieben werden. Das FA hat dessen ungeachtet die Veranlagung erklärungsgemäß vorgenommen, obwohl ihm das entsprechende Schreiben bereits bekannt war.

Der Vorsitzende weist auf das Erkenntnis des VwGH 15.6.2005 2001/13/0174 hin, demzufolge auch ein Gebäude das als Familienwohnsitz dient, in die Betrachtung einbezogen werden muss.

Dr. Prachner: Der Beschwerdefall weist hier insoweit eine Besonderheit auf, als das private Wohngebäude meiner Mandantin zwar parifiziert ist, aber dennoch mitten im Betrieb liegt. Im Gebäude sind auch Büros integriert.

Mag. Schweinberger: Hieraus ergibt sich aber, dass ganz offensichtlich private Motive im Vordergrund gestanden sind; es wäre unzulässig, eine Gesamtbetrachtung anzustellen, vielmehr erweist sich durch die Sachverhaltsgestaltung, dass private Motive eindeutig im Vordergrund gestanden sind.

Dr. Prachner: Wie aus dem Vertrag zwischen meiner Mandantin und ihren Kindern (Verlassenschaftsabhandlung vom 6.4.2006) ersichtlich ist, haben die Kinder meiner Mandantin Ausgedingsleistungen erbracht, die ausdrücklich dazu gedient haben, den Zinsendienst zu leisten (Pkt. 3).

Mag. Schweinberger: Ergänzend möchte ich allerdings, dass bereits im Jahr 2005 Ausgedingsleistungen im Steuerbescheid der Bf. enthalten sind (€ 130.000,00).

Dr. Prachner: Hierzu ist allerdings festzuhalten, dass mit dem Vertrag die Vinkulierung der Ausgedingsleistungen für Zwecke der Leistung des Zinsendienstes erreicht wurde."

Nach weiterer ausführlicher Erörterung der Sach- und Rechtslage erklärten sich die Verfahrensparteien damit einverstanden, dass auch die Liegenschaften in H. zu berücksichtigen ist. Die steuerliche Vertreterin legte eine Neubewertung der Liegenschaft vor, aus der sich ergibt, dass der ursprüngliche Schätzwert zu optimistisch angesetzt war. Nunmehr wird für die verpachtete Liegenschaft ein Schätzwert von € 850.942,50 und für das private Wohngebäude von € 835.350. Unter Ansatz eines durchschnittlichen Zinssatzes von 3,2% ergibt sich ein Betrag von € 53.961, um den sich die abgesetzten Zinsen bei einem Verkauf dieser Liegenschaften verringert hätten. Dieser Betrag vermindert daher die geltend gemachten Zinsen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhaltsfeststellungen

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die Bf. im Streitzeitraum Eigentümerin folgender Grundstücke war:

H. (100%) mit seinerzeitigem Schätzwert von 2,178.000 € (nunmehr 1,686.292,50), davon privates Wohnhaus 809.000 € (nunmehr 835.350 €) und vermietete Grundstücke für Landwirtschaft 1,369.000 € (nunmehr 850.942,50 €);

B.: 8,356.000 €, davon 20% = 1,671.000

Als erwiesen ist anzunehmen, dass hinsichtlich der Liegenschaft in B. im Streitzeitraum durchgehend Verkaufsbemühungen stattgefunden haben. Dies war allerdings bei der Liegenschaft in H. nicht der Fall.

2. Rechtliche Würdigung

§ 32 Abs. 1 EStG 1988 lautet in den für den Beschwerdefall relevanten Teilen:

"(1) Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

... 2. Einkünfte aus

- einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),*
- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder*
- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,*

und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger."

§ 184 Abs. 1 BAO lautet:

"Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind."

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. für viele VwGH 9.9.2004, 99/15/0250) ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Unbestritten ist, dass Zinsen auch nach einer Betriebsaufgabe als nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 abzugsfähig sein können. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert, führen allerdings Zinsen, die nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe für (vormalige) Betriebsschulden anfallen, insbesondere insoweit nicht zu nachträglichen Betriebsausgaben, als der Steuerpflichtige nicht alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt hat (sh. zB VwGH 28.4.2011, 2008/15/0308 mit Verweis auf VwGH 20.9.2001, 98/15/0126, und 22.10.1996, 95/14/0018). Im Erkenntnis VwGH 28.4.2011, 2008/15/0308, heißt es weiter:

"In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. September 2001 ausgesprochen, Kreditzinsen dürfen zur Gänze nicht als Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn die gänzliche Tilgung des Kredites zumutbar gewesen ist. Ist hingegen von der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe bis zum Streitjahr lediglich die teilweise Tilgung zumutbar gewesen, führt ein Teil der auf diesen Kredit entfallenden Zinsen zu nachträglichen Betriebsausgaben."

Was den Umfang des (Privat-)Vermögens betrifft, der zur Kredittilgung herangezogen werden muss, ist auf VwGH 15.6.2005, 2001/13/0174, zu verweisen:

"Erweist sich die Anerkennung der in Rede stehenden Schuldzinsen des Mitbeteiligten als Werbungskosten seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Streitjahren durch die belangte Behörde aus den in den Gründen der Erkenntnisse vom 30. September 1999, 99/15/0106 und 0107, und vom 30. November 1999, 94/14/0166, dargelegten Erwägungen als rechtswidrig, so trifft aus den Gründen derselben Erkenntnisse umgekehrt die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde zu, mit welcher sie im angefochtenen Bescheid die Abziehbarkeit dieser Schuldzinsen als nachträgliche negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 32 Z. 2 EStG 1988 verneint hat. Dass die Verbindlichkeiten mit einer Veräußerung der ehemaligen Betriebsliegenschaft hätten getilgt werden können, räumt der Mitbeteiligte in der Gegenschrift ausdrücklich ein. Eine "Zumutbarkeit" der Veräußerung hat die belangte Behörde entgegen der Auffassung des Mitbeteiligten zutreffend als nicht rechtserheblich angesehen. Betrieblich (und

nicht privat) veranlasstes Handeln eines Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Beendigung seines betrieblichen Engagements besteht im (unverzöglichen) Einsatz der verbliebenen Aktiven zur Abdeckung der Betriebsschulden (siehe neben den bereits zitierten hg. Erkenntnissen vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, Slg. N.F. Nr. 7.133/F, und vom 30. November 1999, 94/14/0166, auch das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 99/14/0250). Wenn der Mitbeteiligte die Nutzung des Gebäudes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einer Veräußerung des Gebäudes (auch) deswegen vorzog, weil das Gebäude, wie er vorträgt, als Familienwohnsitz dient, dann war dies eine Entscheidung, die zwar verständlich, aber als privat motiviert anzusehen ist und welche die - deswegen weiter anfallenden - Schuldzinsen aus dem - deswegen ungetilgt bleibenden - Betriebskredit nicht mehr der betrieblichen, sondern der privaten Sphäre zuweist."

Hieraus folgt also, dass die von der Bf. geltend gemachten Zinsen auch insofern nicht abzugsfähig sind, als zur Tilgung des Kredites nicht auch die Liegenschaften in H. herangezogen worden sind.

Die Verfahrensparteien sind sich nunmehr einig, dass hierfür der nunmehr geringere Schätzwert und ein durchschnittlicher Zinssatz von 3,2% anzusetzen sind. Das Bundesfinanzgericht teilt diese Ansicht, weshalb die geltend gemachten Zinsen um 53.961 €/Jahr zu verringern sind. Aufgrund der nachgewiesenen Verkaufsbemühungen hinsichtlich der Liegenschaft B. unterbleibt jedoch eine weitere Kürzung.

Der Beschwerde konnte daher insoweit entsprochen werden. Darauf hingewiesen wird, dass aufgrund der dennoch bestehenden Verluste aus Land- und Forstwirtschaft der Grundfreibetrag nach § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht zusteht.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da aufgrund der zitierten Judikatur des VwGH zu § 32 EStG 1988 keine Rechtsfragen vorliegen, sondern der zu beurteilende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung ermittelt wurde.

Wien, am 8. November 2017

