



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, Pensionist, geb. xx.xx.xxxx, Schl, vertreten durch Schebesta u. Holzinger & Grüner, Steuerberatungskanzlei, 3040 Neulengbach, Wiener Straße 42, vom 16. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch HR Dr.Oskar Ritter, vom 16. März 2007 betreffend **Einkommensteuer 2006** entschieden:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 wird gemäß § 289 Abs.1 BAO idgF unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seiner dem Finanzamt Gmunden Vöcklabruck am **09.Februar 2007** übermittelten elektronischen Einkommensteuererklärung für das **Jahr 2006** sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit Kennzahl 320 als auch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb Kennzahl 330 die Berücksichtigung von Zinsen und ähnlichen Aufwendungen als Abzugspositionen in Höhe von jeweils -6.138,00 €. Weiters beantragte er den Abzug von Arbeitsmitteln Kennzahl 719 in Höhe von 599,00 € bei der Veranlagung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist der Gewerblichen Sozialversicherungsanstalt.

Mit **Vorhalt vom 09.03.2007** ersuchte das Finanzamt um folgende Aufklärung: Sie werden ersucht, Ihre Einkommensteuererklärung für 2006 in allen Punkten zu erläutern. Bitte, legen Sie, wenn vorhanden, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor bzw. belegen Sie die

Werbungskosten (Arbeitsmittel) sowie die Betriebsausgaben beider Einkommensarten aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit.

Am **15.03.2007** wurde zwischen dem Referat und dem Bw ein **Telefonat** geführt: Die Eingabe unter Kennzahl 320 sei lediglich ein Versehen des Bw. Bei den negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb handle es sich um nachträgliche Betriebsausgaben. Die Höhe werde noch nachgewiesen. Die beantragten Arbeitsmittel würden aus der Anschaffung eines Computers für private Zwecke stammen. Der Bw wurde darüber aufgeklärt, dass diese Position zu streichen sei, weil er bereits Pensionist sei.

Am **16.03.2007** kam der Bw zum Finanzamt, um **persönlich vorzusprechen**: Die nachträglichen Betriebsausgaben aus Zinsen wären negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es wurde dem Bw mitgeteilt, dass diese Zinsen nicht mehr abgesetzt werden können, da Vermögenswerte (Aktivwerte) vorlägen, welche zur Tilgung der Verbindlichkeiten verwendet werden könnten.

Mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 16.März 2007 wurde nur der Pensionsbezug = Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit veranlagt und als Begründung auf die Gespräche mit dem Bw verwiesen.

Mit Schreiben **vom 16.04.2007** erhob die Steuerberatungskanzlei Schebesta und Holzinger & Grüner aus Neulengbach **Berufung** hinsichtlich der Nichtanerkennung der nachträglichen Betriebsausgaben sowie des Ansatzes von Sonderausgaben mit folgender Begründung: Der Bw habe im Jahr 2002 (nämlich per 01.Juni 2002) das Wettbüro für Internationale Sportwetten an seine Frau mittels Schenkung übertragen. Er habe aus dem Betrieb einen Kredit in der Höhe von rund 112.000,00 € in das Privatvermögen übernommen. Die Zinsen seien seit dem Jahr 2002 als nachträgliche Betriebsausgaben abgesetzt und vom Finanzamt auch so veranlagt (eine Aufstellung der Zahlen anlässlich der Betriebsaufgabe sei beigelegt) worden. Im Jahr 2005 sei eine Umschuldung von der Raiffeisenkasse auf die Sparkasse vorgenommen worden. Die Kredithöhe habe zum Umschuldungstichtag 99.769,97 € betragen. Der neue Kreditrahmen betrage 125.000,00 €. Für den Anteil von 99.769,97 € stehe aber hinsichtlich der Zinsen weiterhin die Geltendmachung von nachträglichen Betriebsausgaben zu. Im Jahr 2006 seien Zinsen in Höhe von 6.138,53 € bezahlt worden, der Anteil der nachträglichen Betriebsausgaben habe in Prozent **79,82 %** betragen, das seien 4.899,77 €. Es werde um Anerkennung dieses Betrages als nachträgliche Betriebsausgaben ersucht. Weiters werde ersucht die Sonderausgaben aus den Zahlungen für den Althaus-sanierungskredit an das Land Oberösterreich in Höhe von 2 mal 981,81 € = 1.963,62 € in Ansatz zu bringen.

Mit Schreiben vom 30.05.2007 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) übermittelt.

Nach mehreren Telefonaten mit der Steuerberaterin wurde mit Fax vom **26.08.2008** von der Referentin des UFS ein umfangreicher Vorhalt mit Fristsetzung bis 04.09.2008 an die Steuerkanzlei übermittelt und zwar:

Punkt 1.) Zum Abzug der Zinsen aus dem Bankkonto:

Bis 1999 war der Bw ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner. Im Zuge des Übergangs auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Jahr 2000 sei aus der Bilanz folgendes ersichtlich:

Position Eigenkapital zum 31.12.1999 = 01.01.2000 war ein positiver Wert von 160.636,68 ATS.

Im Jahr 2000 wurden dann 1.520.310,30 ATS an Privatentnahmen getätigt, was mit Verrechnung eines IFB, dem positiven Kapital aus der Eröffnungsbilanz und dem kleinen Gewinn 2000 zu einem negativen Eigenkapital zum 31.12.2000 von 1.342.395,14 ATS führte.

Gleichzeitig ist aus der Bilanz zum 31.12.2000 ein Verbindlichkeitenstand von einem Raika Kredit in Höhe von 1.329.142,58 ATS = 96.592,56 € ausgewiesen.

Aus diesem Sachverhalt gehe eindeutig hervor, dass es sich um **keine betriebliche Schuld** handle, sondern rein um Privatentnahmen, die über einen Kredit finanziert wurden.

In der Beilage zur Berufung vom 16.04.2007 gehe hervor, dass bei der Betriebsaufgabe zum 31.05.2002 der Raika Kredit in Höhe von 111.378,04 Euro = 1.532.595,24 ATS ins Privatvermögen entnommen wurde. Das erscheine bei diesem Sachverhalt effektiv richtig zu sein.

Mangels betrieblicher Veranlassung erscheinen die hier in den einzelnen Jahren 2002 bis 2005 und auch 2006 an Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge für diesen Raika Kredit (später Sparkasse) steuerlich nicht abzugsfähig. Es werde aber darauf hingewiesen, dass der UFS nur für den Schuldenabzug 2006 zuständig ist, nicht für allfällige Vorjahre.

Hingewiesen werde auch noch auf den sprunghaften Anstieg der Zinsen aus Fremdfinanzierung laut den Betriebsausgaben seit den hohen Privatentnahmen:

Zinsaufwand	1999	2000	2001	2002 (5 Mo)
ATS	33.301,40	66.194,80	130.779,90	43.577,47

Euro				3.461,22
------	--	--	--	----------

Der Bw möge dazu Stellung nehmen und den Kreditvertrag, die Kontoauszüge und die Belege aus denen die Verwendung des Kredites hervorgeht, vorlegen.

Punkt 2.) Übergangsverlust – Siebentel

Im Zuge des Übergang der Gewinnermittlung wurde im Jahr 2000 ein Übergangsverlust in Höhe von 16.645,60 € (ein Siebentel € 2.377,94) = 229.048,45 ATS ermittelt.

Nachdem es sich im Jahr 2002 um eine unentgeltliche Betriebsübergabe mit Buchwertfortführung gehandelt habe, wären die restlichen Siebentel von der Übernehmerin des Betriebes abzusetzen, sodass auch 2006 daraus keine nachträglichen Betriebsausgaben für den Berufungswerber zu gewinnen seien.

Punkt 3.) Abzug von Sonderausgaben aus einem Althausanierungskredit

Der Bw beantragte in der Berufung Sonderausgaben für 2006 in Höhe von 1.963,62 € = 27.020,00 ATS aus dem Titel eines Althausanierungskredites vom Land Oberösterreich.

Aus dem Akt gehen keinerlei Unterlagen hervor, wer, wann oder wofür, in welcher Höhe und mit welcher Laufzeit und für welches Objekt dieser Kredit beantragt wurde oder wem er gewährt worden sei. Es wäre auch der Abfluss vom Konto oä des Bw für diese Raten für 2006 nachzuweisen.

Es seien die entsprechenden Unterlagen vorzulegen und dazu Stellung zu nehmen.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes scheine es sinnvoll, dass der Bw seinen Berufungsantrag nochmals überdenke, ob er die betriebliche Veranlassung des Raika Kredites mit Unterlagen nachweisen wolle oder ob er möglicherweise die Berufung auf den Abzug und den Nachweis der Sonderausgaben einschränken wolle.

Laut einem **Telefonat** mit der Steuerberaterin, Frau Mag. Fercher-Grüner, vom 14.11.2008 komme sie bei Durchsicht der Unterlagen auf einen betrieblichen Anteil beim Kredit von 35% und einem privaten Anteil von 65%.

Nach Fristverlängerungen bis 31.10.2008 und bis 15.11.2008 wurden mit **Mails vom 17.11. / 18.11. / 19.11.2008** eine unzählige Reihe von **eingescannten Unterlagen** bzw. Dateien an die Referentin des UFS übersandt und zwar

Mail vom 17.11.2008: Bankkonto 2000, 2001, 2002, Bilanz 2000, Ermittlung des Übergangsergebnisses, Gewinn- und Verlustrechnung 1997, 1998, 1999, Unterlagen zur SVA der gewerblichen Wirtschaft und eine **Stellungnahme** folgenden Inhalts:

Zu Punkt 1.) Zum Abzug der Zinsen aus dem Bankkonto:

Die Steuerberaterin habe den Jahresabschluss per 31.12.1999 des Kollegen Hrn. Mag. Bernhard Seel durchgesehen und feststellen dürfen, dass es in Bezug auf die Position Eigenkapital per 31.12.1999 zwei Konten gebe, welche bebucht wurden und für das Eigenkapital stehen. Neben dem Konto 9800 Eröffnungsbilanz (Saldo 160.636,68 ATS) gebe es ein Konto 9020 Eigenkapital Einzelunternehmen Anfangsbestand (Saldo – 418.711,73 ATS). Es hätte sich somit per 1.1.2000, dem Übergang von der Gewinnermittlung gem. § 4 (3) EStG auf § 4 (1) EStG ein negatives Eigenkapital in Höhe von 258.075,05 ATS ergeben. Des weiteren werde auf die beigelegten Kontoblätter und die Darstellungen im beiliegenden Excel-Blatt verwiesen.

Die Steuerberaterin verweise auf die Ermittlung des Übergangsergebnisses per 1.1.2000 aus welchem sich Verbindlichkeiten in Höhe von 229.048,41 ATS = 16.645,60 € ergeben. Die Verbindlichkeiten wurden zwar von Hrn. Mag. Seel aufgelistet, doch bei genauerer Betrachtung stelle sich heraus, dass die Werte nur der Vollständigkeit halber, jedoch mit plus und minus ausgewiesen seien. Die effektiv per 1.1.2000 noch vorhandenen Verbindlichkeiten hätten sich lt. beiliegendem Excel-Blatt (Datei: Stellungnahme UFS Linz.xls) ergeben. Vergleiche man die Höhe des negativen Eigenkapitals per 1.1.2000 von 258.075,05 ATS mit dem Übergangsverlust in Höhe von 229.048,41 ATS so lasse sich feststellen, dass sich das negative Eigenkapital zum Großteil aus dem Übergangsverlust (und somit dem Ansatz der Verbindlichkeiten lt. Zusammenstellung per 1.1.2000) ableiten lasse.

Lt. Angaben von Herrn Fe und nach Überprüfung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 1997 und 1998 stellte sich diese Behauptung als korrekt heraus, wurden in diesen Jahren keinerlei Sozialversicherungsbeiträge vorgeschrieben und auch bezahlt. Der Grund finde sich darin, dass keine der handelnden Personen (somit weder Herr Fe, noch sein Steuerberater) eine Meldung an die gewerbliche Sozialversicherungsanstalt bezüglich des Vorliegens eines Pflichtversicherungstatbestandes machte. Diesbezüglich seien nochmals die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1997 und 1998 beigelegt, um zu veranschaulichen, dass in diesen Jahren keinerlei Zahlungen an die gewerbliche Sozialversicherungsanstalt geleistet wurden. Erst im Jahr 1999 (siehe diesbezüglich wiederum die beiliegende Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999) seien Zahlungen an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 147.581,13 ATS geleistet worden. Insgesamt waren jedoch lt. den Kontoauszügen der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt bzw. der Zusammenstellung von Hrn. Stb. Bernhard Seel in der Übergangsverlustberechnung per 1.1.2000 Beiträge von insgesamt 336.583,11 ATS zu leisten.

Als Überblick zur Bankkontoentwicklung des Kontokorrentkontos bei der Raiffeisenbank Traunsee West – Bankstelle Altmünster Kto.Nr. XX sei eine diesbezügliche Excel-Zusammenstellung (siehe Beilage) über die Jahre 31.12.1999 bzw. 1.1.2000 bis zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe per 30.5.2002 bzw. 1.6.2002 erstellt worden.

Aus dieser Zusammenstellung, welche die Bankkontostände über die Jahre darstelle, lassen sich verschiedene Aussagen ableiten:

Die insgesamt Verschuldung am Bankkonto über die Jahre hinweg und die Gesamtdifferenz in Höhe von 1,456.995,60 ATS ergäbe sich **zu 59,67 % aus betrieblich** veranlassten Schuldenzahlungen (869.401,54 ATS) und **zu 40,33 % aus privat** veranlassten Schuldenzahlungen (587.594,06 ATS). Die betrieblich veranlassten Zahlungen würden sich aus der Zahlung der Schulden aus dem Übergangsverlust (229.048,41 ATS), den Sozialversicherungsnachzahlungen aus 1998 und 1999 (160.636,68 ATS) sowie der Abdeckung der laufenden Verluste der Jahre 2001 und 2002 zusammensetzen.

Zur Überprüfung der Zuführung von privaten Mitteln in den Betrieb fand nach Auskunft des Bw bereits eine Betriebsprüfung statt. Der diesbezügliche negative Bankkontostand am Raika-Bankkonto XX sei von Seiten des Finanzamtes geprüft.

Mail vom 18.11.2008 mit Haftungserklärung, Kontoauszüge X-X 2003, mit Kreditvertrag Datei 001 bis 015.pdf, Kredit Land OÖ 1996, und diverse Raika Konten.

Mail vom 19.11.2008 mit neuerlich und dunkler eingescanntem Bankkonto 2000.

Aus dem Akteninhalt ist weiters ersichtlich, dass sich im Veranlagungsjahr 2000 ein Aktenvermerk vom 23.11.2001 vom Betriebsprüfer Wolfgang Pröll befindet, auf dem vermerkt sei, dass der Bw am 28.09.2001 ein Darlehen von seiner Tochter A in Höhe von 300.000 ATS erhalten habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Bestimmung des § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter **Zurückverweisung** der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Zweck der Kassation ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn es wegen Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme (Ritz, BAO, § 289, Rz 5).

Aufgehoben wird der angefochtene Bescheid. Das Verfahren tritt im Fall der Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat. Auch zwingend abgeleitete Bescheide werden aus dem Rechtsbestand entfernt. Die Behörden sind gemäß § 289 Abs. 1 BAO im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche – im Aufhebungsbescheid dargelegte – Rechtsanschauung gebunden (Ritz, BAO, § 289, Rz 20 ff).

Strittig im vorliegenden Fall ist, ob die Zinsen des bei der Betriebsübergabe zum 01.06.2002 ins Privatvermögen entnommenen Raika Bankkredites als nachträgliche Betriebsausgaben bzw. in welcher Höhe die Zinsen als Betriebsabgaben abzugsfähig sein könnten und ob die Sonderausgaben zu Recht geltend gemacht werden.

Die Berufungsbehörde hat Sachverhaltsermittlungen durchzuführen, um die von der ersten Instanz getätigten Ermittlungen zu ergänzen oder neu hervorgekommene Sachverhaltselemente zu beleuchten. Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde erster Instanz nach einem Gespräch mit dem Abgabepflichtigen seinen Antrag abgewiesen. Auf Grund eines Wechsels in der steuerlichen Vertretung wurden nun bei Hinterfragen des wirklichen Inhaltes des Sachverhaltes von der neuen Steuerkanzlei eine **so umfangreiche Anzahl an Unterlagen** dem UFS übermittelt, dass die Ermittlungen praktisch ganz von vorne beginnen müssen. Die Berufungsbehörde kann jedoch keine Betriebsprüfung abwickeln.

Für die Jahre 1998 bis 2000 hat bei der Firma des Bw eine Betriebsprüfung stattgefunden. Die von der Steuerkanzlei übersandten Unterlagen schließen teilweise an Zahlen und Umstände dieser Jahre an zB betreffen die Beiträge des Bw an die Gewerbliche Sozialversicherungsanstalt.

Die Möglichkeit eines anders lautenden Bescheides für das Jahr 2006 ist gegeben, da im vorliegenden Fall nach den mittels Mail übermittelten gescannten Unterlagen folgende Sachverhalte zu klären sind:

Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Zinsen für einen ehemaligen Kredit im Gewerbebetrieb des Bw:

Gemäß § 32 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Es ist aus den Unterlagen der Vorjahre festzustellen, wann und zu welchem Zahlungszweck die Fremdmittel aufgenommen wurden und ob bereits Beträge zur Tilgung des Kredites bezahlt wurden. Haben die aufgenommenen Mittel der Finanzierung von betrieblichen Aufwendungen gedient, lägen für die Zinsen Betriebsausgaben vor dh im gegenständlichen Fall eben nachträgliche Betriebsausgaben als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dienten die aufgenommenen Mittel der privaten Lebensführung, wären die Zinsen nicht abzugsfähig. Wenn aus der unterschiedlichen Zuordnung der Kreditaufnahme ersichtlich ist, in welchem Verhältnis der Kredit betrieblich oder privat entstanden ist, dann würde dieses Verhältnis für die nachträglichen Betriebsausgaben betreffend die Höhe der abzugsfähigen Kreditzinsen heranzuziehen sein.

Würde hervorkommen, dass die Verbindlichkeiten der Finanzierung von Wirtschaftsgütern gedient haben, die bei der Betriebsübergabe in das Privatvermögen übergeführt wurden oder die Verbindlichkeiten durch die Verwertung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden hätten können oder wenn dem Steuerpflichtigen nach der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe eine Tilgung zugemutet hätte werden können, dann ginge die betriebliche Veranlassung für die Kreditzinsen verloren.

Der Steuerpflichtige selbst muss nämlich alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten setzen (VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0018 und VwGH vom 20.09.2001, 98/15/0126).

Ebenso ist festzustellen, ob die Voraussetzungen für einen Abzug von Sonderausgaben vorliegen oder nicht, da sich bisher kein Nachweis im Akt befindet.

Da in mehreren Punkten Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs.1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätten erlassen werden können, war die Voraussetzung für die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach § 289 Abs. 1 BAO gegeben.

Auf Grund des zu erwartenden Umfanges der Ermittlungshandlungen verbunden mit dem Erfordernis, sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Partei zur Stellungnahme zu übermitteln (§ 115 BAO), ist es im vorliegenden Fall geboten, die Abgabenbehörde erster Instanz mit den Ermittlungen unter Zurückverweisung der Sache zu betrauen, da der UFS Kontroll- und Rechtsschutzinstanz und nicht primär Ermittlungsbehörde ist.

Linz, am 4. September 2009