



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003, sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes N. betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002, 2004, sowie Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 entschieden:

1. Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.
2. Die Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001, 2002, 2004, sowie Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die bei der Bw. für den Zeitraum 2001 bis 2004 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung traf folgende Feststellungen:

„Steuerliche Feststellungen

Tz 1 Zinsen

Vermietung und Verpachtung:

Zeitraum	2001	2002	2003	2004
	ATS	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-240.916,57	-14.879,12	-13.591,93	-15.015,09
Nach BP	-45.226,67	-3.586,38	-4.264,94	-7.053,01
Differenz	195.689,90	11.292,74	9.326,69	7.692,08

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Es wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen: siehe Tz 1“.

In der Begründung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001, 2002 und 2004 wird wie folgt ausgeführt:

„Begründung:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 15.11.2005 wird einleitend dargestellt, dass Zinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unter „Bu-Kto 6500 Bankzinsen“ beantragt wurden.

Weiters wird darauf verwiesen, dass die Bw. bis 31.3.1995 eine Einzelfirma unter dem Firmennamen „K.“ betrieben habe, die im Reifenhandel tätig gewesen sei. Mit Bilanzjahr 31.3.1988 sei das Gebäude, Adr.2 nach der Verlassenschaft E.K. in die Einzelfirma eingebracht worden. Laut Grundbuchsatzug sei das Gebäude von E.K. mit 6.7.1965 gekauft worden. Das Gebäude Adr.3 sei im Oktober 1990 gekauft worden.

Mit 31.3.1995 sei die Einbringung des Betriebes des Einzelunternehmens Reifenhandel mit angeführten Ausnahmen nach Art. III UmgrStG in die K. GmbH erfolgt. Es seien die Gebäude Adr.2 und Adr.3 sowie die Verbindlichkeiten CA von der Bw. gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG zurückbehalten worden.

Für die Gebäudeentnahmen würden Gutachten für die Verkehrswerte vorliegen. Laut Grundbuch sei das Gebäude Adr.3 mit 19.5.1999 an den Sohn der Bw. übergeben worden. Für das Gebäude Adr.2 habe es seit der Einlage (Erbschaft) keine Sanierung gegeben (laut Anlagenverzeichnissen).

Laut unten angeführter Berechnung der BP habe sich nach Einbringung des ehemaligen Einzelunternehmens aus den angeführten Zurückbehaltungen ein rechnerischer Einnahmenüberschuss ergeben.

Die Betriebsschulden für das Einzelunternehmen Reifenhandel seien daher Privatschulden, da diese Schulden nicht mit der Finanzierung der vermieteten Gebäude zusammenhängen würden.

Das Gebäude Adr.3 sei vor dem Prüfungszeitraum (Übergabe an den Sohn) aus der Vermietung ausgeschieden (keine Einnahmen, Afa, ... lt. Erklärung) und somit seien die damit in Zusammenhang stehenden Zinsen keine Werbungskosten im Rahmen der Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Verbleibende Werbungskosten unter dem Titel Zinsaufwand seien die Zinsen die aus dem Girokonto resultierten, das seien Zinsen für Bank-Giro1 – Bu-Kto 304100 und Bank-Giro2 Eröffnung am 23.1.2002 iHv. € 47.000,00 zur Saldobuchung auf Girokonto.

Entnahmen in Bw. – Privatvermögen per 31.3.1995:

Verbindlichkeiten Ca siehe unten	- 6.478.415,71		
		lt. Gutachten	lt. BP E 91-96
Gebäude Km. G+B		1.600.000,00	1.600.000,00
Gebäude Km. Wohnaus		1.155.000,00	1.225.000,00
Gebäude Km. Betriebsobjekt		432.000,00	468.000,00
Gebäudewert Entnahme	3.293.000,00	3.187.000,00	3.293.000,00
Gebäudewert Km. ab 1995 für V+V			1.693.000,00
		lt. Gutachten	lt. BP E 91-96
Gebäude P. G+B		6.161.600,00	6.161.600,00

Gebäude P. Halle		1.020.000,00	1.101.600,00
Gebäudewert Entnahme	7.263.200,00	7.181.600,00	7.263.200,00
Gebäudewert P. ab 1995 für V+V			1.101.600,00
Summe Verbindl. – Entnahme Gebäude	4.077.784,29		
		31.03.1995	
Entnahme 95 Bank-Kredit3 für Gebäude Km.		-2.048.285,03	
Entnahme 95 Bank-Kredit2 für Gebäude Km.		-341.350,81	
Entnahme 95 Bank-Giro3 Reifenhandel P.		-2.184.462,55	
Entnahme 95 Bank-Kredit4 Reifenhandel P.		-1.284.429,66	
Entnahme 95 Bank-Giro4 Reifenhandel Km.		-619.887,66	
Summe Entnahmen laut Einbringungsvertrag		-6.478.415,71	
Bank-Kredit5 für Boutique – lt. Vor-BP Liebhaberei – keine BA		-819.241,95	

a. Bank-Kredit1 – Bu-Kto 315100 – Gegenkonto 6500

	2001	2002	2003	2004
Zinsen öS	111.530,02			
Zinsen €	8.105,20	7.513,92	6.878,49	6.655,96
Stand 1.1.	-1.585.588,99	-107.396,71	-98.984,28	
Stand 31.12.	-1.477.810,95	-98.984,28	-89.942,73	

b. Bank-Kredit2x – BuKto 315200 – Gegenkonto 6500 für Gebäude Km.

	2001	2002	2003	2004
Zinsen öS	12.022,13			
Zinsen €	873,68	544,95	349,91	186,63
Stand 1.1.	-182.974,83	-10.955,13	-8.380,97	
Stand 31.12.	-150.745,89	-8.380,97	-5.640,00	

c. Bank-Kredit3x – BuKto 315500 – Gegenkonto 6500 für Gebäude Km.

	2001	2002	2003	2004
Zinsen öS	72.137,76			
Zinsen €	5.242,46	3.233,87	2.098,59	1.119,49
Stand 1.1.	-1.097.848,99	-65.730,79	-50.271,00	
Stand 31.12.	-904.475,34	-50.271,00	-33.829,99	

d. Bank-Giro1 – Bu-Kto 304100 – Gegenkonto 6500

	2001	2002	2003	2004
Zinsen öS	45.226,71			
Zinsen €	3.286,75	1.107,69	2.163,83	5.184,39
Stand 1.1.	-210.992,40	-46.848,94	-9.830,18	
Stand 31.12.	-644.655,47	-9.830,18	-29.620,84	

e. Bank-Giro2x Eröffnung 23.1.2002 iHv. € 47.000,00 zur Saldobuchung auf Girokonto

		2002	2003	2004
Zinsen öS				
Zinsen €		2.478,69	2.101,11	1.868,62
Stand 1.1		0,00	-45.570,00	
Stand 31.12.		-45.570,00	-44.010,00	

f. Summe a – e): stimmt mit E/A – lt. Erkl. überein – Kto 6500

	2001	2002	2003	2004
Zinsen öS lt. Erkl.	240.916,62			
Zinsen €	17.508,09	14.879,12	13.591,93	15.015,09
Zinsen öS lt. Bp	45.226,71			
Zinsen € lt. Bp	3.286,75	3.586,38	4.264,94	7.053,01
Diff. €	14.221,34	11.292,74	9.326,99	7.962,08
	2001 €	2002 €	2003 €	2004 €
Überschuss/Verlust lt. Erkl.	26.377,55	34.026,72	39.833,76	38.508,88
+ Änderungen Zinsen	14.221,34	11.292,74	9.326,99	7.962,08
Überschuss/Verlust lt. Bp	40.598,89	45.319,46	49.160,75	46.470,96

Das Finanzamt erließ am 18. November 2005 Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001, 2002, 2004, sowie mit gleichem Datum einen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO. Ebenfalls am 18. November 2004 erließ das Finanzamt die neuen Sachbescheide (Einkommensteuer) für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und folgte darin den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte nach verlängerter Rechtsmittelfrist mit Schriftsatz vom 30. März 2006 u.a. Berufung – mit Ausnahme des Bescheides über die Aufhebung des

Einkommensteuerbescheides 2003 - gegen die oben angeführten Bescheide ein und führte begründend wie folgt dazu aus:

„Den angefochtenen Bescheiden liegen die Feststellungen einer Betriebsprüfung zu Grunde, worin im Wesentlichen wie folgt argumentiert wird:

Die bis dahin betrieblich genutzten Gebäude des von unserer Mandantin betriebenen Einzelunternehmens K. in Adr.2 , und Adr.3 , wurde im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die K. GmbH ins Privatvermögen übernommen. Ebenso wurden Kredite bei der Bank ins Privatvermögen unserer Mandantin übergeführt.

Das Finanzamt verneint nun die steuerliche Absetzbarkeit der auf diese Kredite entfallenden Zinsen mit der Begründung,

- diese Kredite stünden nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Finanzierung der entnommenen Liegenschaften, sodass Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht vorlägen;
- der Verkehrswert der entnommenen Liegenschaften übersteige die Höhe der Bankkredite, sodass man auch nicht von nachträglichen Betriebsausgaben sprechen könne.

Beide Begründungen treffen nicht zu. Aus der Tatsache, dass im Anlageverzeichnis für die Liegenschaft P. keine Aktivierungen aufscheinen, kann nicht geschlossen werden, dass Renovierungen nicht stattgefunden haben. Tatsächlich stammt ein erheblicher Teil der Kredite aus der Finanzierung von sofort abschriebenen Instandsetzungsarbeiten am Beginn der Neuziger-Jahre.

Nach unserer Auffassung liegen daher sehr wohl Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor.

Richtig ist, dass der Verkehrswert der entnommenen Liegenschaften die Höhe der Bankkredite übersteigt. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass eine zügige Verwertung der Liegenschaften den erzielbaren Erlös weit unter den Verkehrswert gedrückt hätte, sodass eine volle Deckung der Kredite nicht mehr gegeben gewesen wäre. Aus diesem Grund war es auch ein Anliegen der finanzierenden Bank, von einem sofortigen Verkauf abzusehen und eine langfristige Kredit-Tilgung im Wege der Vermietung vorzuziehen.

Unsere Mandantin hat unter diesen Umständen Erfolg versprechende Maßnahmen zur Verwertung der Liegenschaften gesetzt, sodass – wenn der Zusammenhang der Kredite mit den Liegenschaften nicht gegeben sein sollte – nachträgliche Betriebsausgaben vorliegen.

Im Übrigen handelt es sich um Tatsachen, die dem Finanzamt in den Steuererklärungen offen gelegt wurden, sodass auch die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nicht gegeben sind.

Wir ersuchen daher, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben ...“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO gegeben sind. Strittig ist im gegenständlichen Verfahren weiters, ob die im Rahmen einer Umgründung vom Einbringer zurückbehaltenen Kredite im wirtschaftlichen Zusammenhang mit ebenfalls zurückbehaltenen Liegenschaften stehen und die daraus resultierenden Zinsen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Sollte der Zusammenhang der Kredite mit den Liegenschaften nicht gegeben sein, ist strittig, wie sich die Höhe der Verkehrswerte der zurückbehaltenen Liegenschaften zur Höhe der Kredite verhält und ob daraus das Vorliegen von nachträglichen Betriebsausgaben abgeleitet werden kann.

1. Wiederaufnahme

In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen waren die Zinsen lediglich mit der Bezeichnung „Bankzinsen“ offengelegt.

Aus der Bezeichnung „Bankzinsen“ konnte das Finanzamt u.a. nicht schließen, dass weiterhin für das Gebäude in Adr.3 Zinsen als Werbungskosten geltend gemacht wurden, obwohl dieses Gebäude im streitgegenständlichen Zeitraum nicht mehr der Vermietung der Bw. diente.

Die Tatsache, dass aus Krediten für das Gebäude Adr.3 Zinsen als Werbungskosten Berücksichtigung gefunden haben, obwohl dieses Gebäude bereits weitergegeben wurde und daher nicht mehr der Vermietung der Bw. diente, ist für das Finanzamt unzweifelhaft neu hervorgekommen.

Auch dass Zinsaufwendungen in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen Berücksichtigung fanden, die aus Krediten des Einzelunternehmens Reifenhandel der Bw. herrührten, ist eine neu hervorgekommene Tatsache, die die Wiederaufnahme für die streitgegenständlichen Zeiträume rechtfertigt.

Es lagen damit die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die genannten Zeiträume vor. Es erfolgte daher die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001, 2002 und 2004 zu Recht.

Da kein Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 ergangen ist, war die Berufung gegen einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 als unzulässig zurückzuweisen.

2. Einkommensteuer

Fest steht, dass im Rahmen der Einbringung des Einzelunternehmens in eine GesmbH Verbindlichkeiten in Höhe von S 6.478.415,71 und Liegenschaften in P. und Km. im Verkehrswert S 10.556.200,00 zurückbehalten wurden (siehe Einbringungsvertrag, Dauerbelege S 29 und Verkehrswerte, Arbeitsbogen der BP, S 136 ff).

Unbestritten ist, dass laut Grundbuch am 15. Mai 1999 das Gebäude Km. an den Sohn der Bw. übergeben wurde. Das Gebäude Adr.3 war im streitgegenständlichen Zeitraum daher nicht mehr Teil der Vermietung der Bw. und können die damit im Zusammenhang stehenden Zinsen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Bw. berücksichtigt werden.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. in der Berufung ausführt, aus der Tatsache, dass im Anlagenverzeichnis für die Liegenschaft P. keine Aktivierungen aufscheine, könne nicht geschlossen werden, dass Renovierungen nicht stattgefunden hätten und stamme tatsächlich ein erheblicher Teil der Kredite aus der Finanzierung von sofort abeschriebenen Instandsetzungsarbeiten am Beginn der Neuzigerjahre, ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Es ist zunächst festzustellen, dass unstrittig für das Gebäude Adr.2 seit der Einlage in das Einzelunternehmen im Jahre 1988 keine Sanierungen (siehe dazu die Anlageverzeichnisse der betreffenden Jahre) vorgenommen wurden.

Wenn nun die Ausgaben der angeführten Jahre auf Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen untersucht werden, so ergibt sich folgendes Bild:

Beträge in öS	Gebäude	P. (Eigentum)	Km. (Eigentum)
1990	Rep. u. Inst. Gebäude	3.835,75	
1991	Rep. u. Inst. Gebäude	7.283,75	0,00
1992	Rep. u. Inst. Gebäude	16.120,00	3.171,16
1993	Rep. u. Inst. Gebäude	11.170,71	1.146,67
1994	Rep. u. Inst. Gebäude	3.225,00	916,67
1995		0,00	0,00
	Summe	41.635,21	5.234,50

Die angeführte Aufstellung der Reparaturen und Instandhaltung ergibt Ausgaben – wenn der Beginn der Neuzigerjahre von 1990 bis 1995 angenommen wird – von S 41.635,21. Dass Aufwendungen dieser Höhe kreditfinanziert wurden und gegebenenfalls welchem Kredit diese zuzuordnen wären, kann dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters nicht entnommen werden. Es kann auch deshalb nicht von einem erheblichen Teil der Kredite aus der Finanzierung von sofort abgeschrieben Instandsetzungsaufwendungen gesprochen werden, da zwei von drei der strittigen Kredite unzweifelhaft dem Gebäude Adr.3, zugeordnet werden können. Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. können daher der Berufung nicht zu einem Erfolg verhelfen.

Es können damit die strittigen Zinsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Sollte der Zusammenhang der Kredite mit den Liegenschaften nicht gegeben sein, so geht der steuerliche Vertreter der Bw. vom Vorliegen nachträglicher Betriebsausgaben aus.

Es ist dazu abermals darauf zu verweisen, dass u.a. Verbindlichkeiten im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG des Einzelunternehmens zurückbehalten wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 24.09.2008, 2006/15/0255 zur Frage, ob die betriebliche Veranlassung eines Fremdwährungskredites aufgehoben worden sei, wenn bei einer Einbringung, bei der sämtliche Aktiva des Einzelunternehmens in eine GmbH übertragen wurden, diese Verbindlichkeit aber zurückbehalten worden sei, Folgendes ausgesprochen:

„Der Beschwerdeführer hat den gesamten Betrieb seines Einzelunternehmens mit Ausnahme dieses Fremdwährungskredites nach Art. III UmgrStG in eine GmbH eingebracht. Ein solcher Vorgang bewirkt, dass das einzelne zurückbehaltene Wirtschaftsgut (hier. Fremdwährungsschuld) in das Privatvermögen überführt wird. Mit der Zurückbehaltung einer Verbindlichkeit wird ein Entnahmetatbestand verwirklicht. Nachträgliche Veränderungen in diesem Privatvermögen, hier das Entstehen von Kursgewinnen, lassen eine Beurteilung derselben als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht zu.“

Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ergeben auf den gegenständlichen Fall angewendet, dass die zurückbehaltenen Verbindlichkeiten den Entnahmetatbestand verwirklichen und eine Beurteilung der für diese Verbindlichkeiten zu entrichtenden Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben nicht zulassen.

Im gegenständlichen Fall kommt man auch bei einer Gegenüberstellung der Verkehrswerte der zurückbehaltenen Liegenschaften und der zurückbehaltenen Kredite zu keinem anderen Ergebnis. Es wird nämlich vom steuerlichen Vertreter der Bw. in der Berufung ausgeführt:

„Richtig ist, dass der Verkehrswert der entnommenen Liegenschaften die Höhe der Bankkredite übersteigt.“

Wenn in der Folge darauf verwiesen wird, dass eine zügige Verwertung der Liegenschaften den erzielbaren Erlös weiter unter den Verkehrswert gedrückt hätte, sodass eine volle Deckung der Kredite nicht mehr gegeben gewesen wäre, ist erstens darauf zu verweisen, dass dieses Vorbringen die Behauptungsebene nicht verlässt. Es ist weiters anzumerken, dass die Differenz zwischen den Verkehrswerten der Immobilien und der Höhe der Kredite S 4.077.784,29 zugunsten der Immobilien beträgt.

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass mit dem Verkehrswert ein am freien Markt erzielbarer Preis ermittelt wurde und alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen sind. Bei Unterbleiben derartiger Maßnahmen sind die Zinsen nicht mehr Aufwendungen iSd § 32 Z 2 EStG 1988 (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018 und VwGH 20.9.2001, 98/15/0126).

Die Ausführungen in der Berufung, wonach eine volle Deckung der Kredite durch den zügigen Verkauf der Liegenschaften nicht mehr gegeben gewesen wäre und aus diesem Grund es auch ein Anliegen der finanzierenden Bank gewesen sei, von einem sofortigen Verkauf abzusehen und eine langfristige Kredit-Tilgung im Wege der Vermietung vorzuziehen, sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht geeignet das Vorliegen nicht zumutbarer Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu begründen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. April 2010