

TE Vwgh Erkenntnis 1999/10/19 94/14/0048

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.10.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §28;
EStG 1988 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Hanslik, über die Beschwerde des R in G, vertreten durch Dr. Otto Holter, Dr. Gerald Wildfellner, Dr. Klaus Holter und Dr. Stefan Holter, Rechtsanwälte in Grieskirchen, Roßmarkt 21, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 23. Februar 1994, ZI 4/39/6-BK/F-1993, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer führte nach übereinstimmenden Angaben der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bis 30. Juni 1989 einen Betrieb (Sportgeschäft) auf einer Liegenschaft, welche je zur Hälfte im Eigentum des Beschwerdeführers und seiner (zwischenzeitig verstorbenen) Ehefrau stand. Mit Vertrag vom 17. April 1989 vermieteten die Ehegatten Teile dieser Liegenschaft (im Erdgeschoß, im ersten Obergeschoß sowie im Keller) an eine Bank. Nach den Angaben des Vertreters des Beschwerdeführers handelte es sich dabei um jene Räumlichkeiten, die dem Beschwerdeführer als Geschäftsräumlichkeiten gedient hatten. In einer Beilage zur Erklärung der aus dieser Vermietungstätigkeit erzielten Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1989 wurde eine Aufteilung der gesamten, nach Betriebsaufgabe im Jahre 1989 bezahlten, aus Verbindlichkeiten des aufgegebenen Betriebes resultierenden Zinsen (auf Vermietung und Verpachtung einerseits und Privat andererseits) vorgenommen. S 38.733,73 (47,93 % der Gesamtzinsen) wurden dabei als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung in Ansatz

gebracht. Über Anfrage des Finanzamtes teilte der Beschwerdeführer mit, dass die Aufteilung der Zinsen auf Baugrundstück und übrige Bauschulden nur sehr schwierig möglich sei, weil seit 1971/72 die Darlehen öfter umgeschichtet worden seien. Da er neben Bauschulden auch noch Schulden für Einrichtung und Lieferanten gehabt habe, habe er im Laufe der Jahre nur sehr wenig von den ursprünglichen Bauschulden zurückzahlen können. Er habe deshalb die Aufteilung der Zinsen in der Weise vorgenommen, dass er die seinerzeitigen Bauschulden in Höhe von S 1.069.000,-- ins Verhältnis zu den jetzigen Schulden (Stand der Verbindlichkeiten zum 31.12.1989) in Höhe von S 2.229.000,-- gesetzt habe. In der Folge wurden vom Finanzamt im Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 S 24.244,-- (30 % des Gesamtbetrages) an Zinsen bei der Vermietung als Werbungskosten anerkannt. Dieser Bescheid wurde rechtskräftig.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1990 wurden 30 % des Gesamtzinsenaufwandes in Höhe von S 50.246,71 als Werbungskosten bei der Vermietung geltend gemacht. Der Feststellungsbescheid erging erklärungsgemäß und wurde ebenfalls rechtskräftig.

Hinsichtlich der restlichen 70 % des im Jahr 1990 angefallenen Gesamtzinsenaufwandes (S 167.000,--) beantragte der Beschwerdeführer im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 1990 deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Einkommensteuerbescheid 1990 verweigerte die Behörde die Anerkennung der Zinsen als außergewöhnliche Belastung und sprach überdies aus, dass die Zinsen auch nicht als nachträgliche Betriebsausgaben beurteilt werden könnten.

In der Folge machte der Beschwerdeführer in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1991 den gesamten Zinsenaufwand des Jahres 1991 (rd S 173.000,--) als Werbungskosten geltend. Über Vorhalt des Finanzamtes wurde bekannt gegeben, dass der Beschwerdeführer nach Aufgabe seines Betriebes das verbliebene Betriebsvermögen, bestehend aus dem Grundstücksanteil sowie den verbliebenen Betriebsschulden ins Privatvermögen überführt habe. Das ins Privatvermögen überführte Betriebsgrundstück einschließlich des Grund und Bodens sei an die Bank "verpachtet" worden. Gestützt auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, dass im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 nach einer Betriebsaufgabe noch vorhandene Schulden insoweit der betrieblichen Sphäre verhaftet blieben, als sie durch vorhandene Aktivwerte nicht hätten abgedeckt werden können. Es seien daher sämtliche Schuldzinsen als Werbungskosten bei der Vermietung absetzbar. In einem weiteren Vorhalt der Behörde wurde auf die für 1989 vereinbarte Aufteilung der Gesamtschuldzinsen im Verhältnis von 30 : 70 aufmerksam gemacht und die Vorlage von Beweismitteln verlangt, die geeignet seien, eine allenfalls andere Aufteilung der Zinsen darzutun. In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde ausgeführt, dass die gewählte Vorgangsweise die einzige wirtschaftlich und rechtlich begründete Möglichkeit gewesen sei, das ehemalige Betriebsgrundstück zu vermieten bzw zu verpachten und mit den Mieteinnahmen die "ehemaligen Betriebsschuldzinsen" zurückzuzahlen.

Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1991 wurden vom Finanzamt (wie in den Vorjahren) nur 30 % der Gesamtschuldzinsen als Werbungskosten anerkannt. Die restlichen 70 % seien nicht auf das Mietobjekt betreffende Schulden zurückzuführen. In einer dagegen erhobenen Berufung wurde bemängelt, dass das Finanzamt die Zinsenanteile nicht von Amts wegen neu überprüft habe, sondern sich auf die für das Jahr 1989 erfolgte, angeblich einvernehmliche Aufteilung der Zinsen beschränkt habe. Tatsächlich habe diese "einvernehmliche Aufteilung" darin bestanden, dass in Unkenntnis der abgeänderten Auslegung des § 32 Abs 2 EStG 1988 in der Erklärung für 1989 ein zu geringer Zinsenanteil erklärt und nach Erhalt des Feststellungsbescheides der als Werbungskosten in zu geringer Höhe anerkannte Zinsenanteil akzeptiert worden sei. Weshalb das Finanzamt auch nach Kenntnisnahme des Umstandes, dass dieser Zinsenanteil auf einem "wegen der damaligen Rechtsunsicherheit des Begriffes § 32 Abs 2 EStG 1988" zurückzuführenden Fehler beruhe, weiterhin diese unrichtig ermittelten Werbungskosten beibehalten wolle, bleibe unverständlich. In der Folge wird ausgeführt, dass es nicht möglich sei, nach vielen Jahren der gewerblichen Tätigkeit festzustellen, ob überhaupt und gegebenenfalls in welcher Höhe die einzelnen (anlässlich der Betriebsaufgabe) ins Privatvermögen überführten Vermögenswerte direkt oder indirekt die gleichzeitig (ins Privatvermögen) überführten Betriebsschulden verursacht hätten. Dies sei aber gar nicht notwendig, weil durch die Abänderung des § 32 Abs 2 EStG 1988 im Falle der Überführung des Betriebsvermögens ins Privatvermögen ein untrennbarer Funktionszusammenhang zwischen aktiven und passiven Werten entstehe, was nichts anderes zu

bedeuten habe, als dass jeder einzelne aktive Vermögenswert solidarisch für die gleichzeitig überführten Gesamtschulden hafte. Dies insbesondere dann, wenn ein Betriebsgrundstück durch Betriebsschulden hypothekarisch belastet sei.

Über Vorhalt des Finanzamtes, wenn die Meinung bestehe, dass die in der Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1989 erfolgte Aufteilung (47,93 % als Werbungskosten) unrichtig sei, seien entsprechende Beweismittel vorzulegen oder eine andere Aufteilung glaubhaft zu machen, wurde geantwortet, es sei unverständlich, dass darauf bestanden werde, dass ein unmögliches Beweis des direkten wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Betriebsschulden und Betriebsgrundstück verlangt werde. Sinngemäß hätte die Liegenschaft nach Ansicht der Behörde nach Überführung ins Privatvermögen mit Vorbehalt des Wiederkaufs verkauft werden müssen und nach Bezahlung der Betriebsschulden gegen neuerlichen Kredit erworben werden müssen. In diesem Fall wären auch die Voraussetzungen für einen Abzug der Zinsen als Werbungskosten erfüllt. Es werde daher beantragt, die "Betriebsschuldzinsen" in voller Höhe als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung insofern teilweise Folge gegeben, als (im Schätzungsweg) 50 % der im Jahre 1991 angefallenen Zinsen als Werbungskosten anerkannt wurden. Die restlichen 50 % wurden im Wesentlichen mit der Begründung nicht anerkannt, dass eine unteilbare Einheit der ehemaligen Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens auch dann nicht bestehe, wenn ein ehemaliges Betriebsgrundstück für die Schulden des ehemaligen Betriebes hypothekarisch hafte. Aus dem im Jahr 1989 abgeschlossenen Mietvertrag gehe hervor, dass lediglich das Betriebsgebäude vermietet (nicht der Betrieb als solcher verpachtet) worden sei. Es hätten daher nur jene Schuldzinsenanteile als Werbungskosten bei der Vermietung berücksichtigt werden können, die durch das vermietete Grundstück bedingt seien. Auch wenn von einem sehr weiten Werbungskostenbegriff ausgegangen werde, könne dieser nicht dazu führen, dass auch Schuldzinsen, die nicht durch das vermietete Grundstück veranlasst seien (wie zB die Schulden für die Einrichtungsgegenstände und Lieferanten) als Werbungskosten im Rahmen der Vermietung abzugsfähig würden. Dies gelte auch dann, wenn die Wirtschaftsgüter, für welche diese Schulden eingegangen worden seien, wertlos bzw bei Betriebsaufgabe nicht mehr vorhanden seien (zB Warenlager). Wenn also, wie behauptet, bei der Betriebsaufgabe an Aktivvermögen lediglich das Betriebsgebäude und auf der Passivseite lediglich Betriebsschulden vorhanden seien, sowie die Betriebsschulden durch das Grundstück hypothekarisch sichergestellt seien, so seien trotzdem die vom Berufungssenat mit 50 % geschätzten Schuldzinsenanteile für die übrigen Schulden (für Einrichtung, Lieferanten usw) nicht durch das Vorhandensein des Mietobjektes bedingt und daher als Werbungskosten im Rahmen der Vermietung nicht abzugsfähig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Im Beschwerdefall ist ausschließlich die Frage strittig, in welchem Ausmaß die im Streitjahr angefallenen Zinsen aus vor einer Betriebsaufgabe entstandenen Betriebsschulden im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Vermietung von Teilen einer bei Betriebsaufgabe ins Privatvermögen übernommenen Liegenschaft Werbungskosten darstellen. Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass eine Anerkennung der Zinsen nur im geschätzten Ausmaß von 50 % in wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Vermietung gebracht werden könnten.

Hingegen meint der Beschwerdeführer, dass eine solche Schätzung wegen der engen Verflechtung der Schulden mit dem Gebäude verfehlt sei, die Zinsen vielmehr in voller Höhe als Werbungskosten der Vermietungstätigkeit zu beurteilen seien, weil das Betriebsvermögen auch nach Überführung ins Privatvermögen weiterhin bis zur endgültigen Liquidierung der einzelnen Wirtschaftsgüter die Wirtschaftseinheit behalte. Dies bedeute im Beschwerdefall, dass auch nach der Vermietung des "Betriebsgrundstückes" der wirtschaftliche Zusammenhang zu den Betriebsschulden zwangsweise aufrecht bleiben müsse, weil sonst die Vermietung des Wirtschaftsgutes "nicht möglich" sei. Durch die enge Verflechtung der Schulden mit dem Gebäude müssten die Schulden in voller Höhe als Werbungskosten anerkannt werden, weil im gegenständlichen Fall an eine Veräußerung der Liegenschaft und Abdeckung der Schulden nicht zu denken gewesen sei. Denn die Liegenschaft sei unmittelbar nach der Betriebseinstellung einer neuen Einkunftsquelle, nämlich Vermietung und Verpachtung, zugeführt worden. Es handle sich sohin um eine Überführung sowohl des Gebäudes als auch der Schulden, somit zweier Wirtschaftsgüter, die der Vermietung dienten und insoweit das gleiche Schicksal teilten, als einerseits die Einnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen seien, andererseits die Schuldzinsen in voller Höhe Werbungskosten darstellten.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Hinsichtlich der strittigen Frage genügt es, auf den Inhalt des hg Erkenntnisses vom 30. September 1999, 99/15/0106, 0107, zu verweisen. Der Umstand, dass die Einnahmen aus der Vermietung der Abdeckung der ehemaligen Betriebsschulden dienen sollen, zeigt nur eine allfällige Zweckbindung der entsprechenden Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten auf, rechtfertigt es aber nicht, die aus der ehemaligen Betriebsschuld resultierenden Zinsen ohne nähere Überprüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der entsprechenden Einkunftsart als Werbungskosten bei dieser Einkunftsart anzuerkennen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die im Verwaltungsverfahren und auch in der Beschwerde angesprochene Rechtslage zu § 32 Abs 2 EStG 1988 im gegenständlichen Fall nur zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb führen könnte, daher allenfalls im Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer des Beschwerdeführers von Bedeutung ist, nicht aber im Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuer 1990 des Beschwerdeführers ist aber nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens, auch wenn die darin vertretene Ansicht der Behörde offenbar der Anlass dafür war, die gesamten, aus der ehemaligen Betriebsschuld resultierenden Zinsen als Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend zu machen. Es erübrigt sich daher ein Eingehen auf das mit § 32 Abs 2 EStG 1988 im Zusammenhang stehende Beschwerdevorbringen.

Hinsichtlich der Schätzung der belangten Behörde, wonach "nur" 50 % der Zinsen aus der ehemaligen Betriebsschuld mit der Vermietung des Gebäudes in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, rügt der Beschwerdeführer zwar insofern eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, als er darauf hinweist, dass auch eine zulässigerweise vorgenommene Schätzung voraussetze, dass die Behörde alle Erhebungen, die für die Schätzung von Bedeutung sind, in einem einwandfreien Verfahren durchführt und daraus die denkfolgerichtigen Schlüsse zieht, er zeigt aber nicht auf, welche Erhebungen die belangte Behörde zur Abwicklung eines einwandfreien Verfahrens hätte durchführen müssen, um zu einem den tatsächlichen Gegebenheiten näher kommenden Ergebnis zu gelangen, zumal er im Verwaltungsverfahren über Vorhalt wiederholt darauf hinwies, keine genaueren Angaben zur entsprechenden Aufteilung der Zinsen machen zu können.

Die Überlegungen des Beschwerdeführers, dass die Anerkennung der gesamten Zinsen auch deswegen begründet sei, weil entsprechende Zinsen auch anzuerkennen wären, wenn die Liegenschaft unmittelbar nach Betriebsaufgabe verkauft, mit dem Erlös die Schulden getilgt und die Liegenschaft nahezu gleichzeitig gegen Aufnahme der entsprechenden Verbindlichkeit wieder angekauft worden wäre, sind schon deswegen nicht zielführend, weil der Besteuerung nicht ein fiktiver, sondern der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zu Grunde zu legen ist.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI Nr 416/1994.

Wien, am 19. Oktober 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1994140048.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.at>