

TE Vwgh Erkenntnis 1999/9/30 99/15/0106

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.09.1999

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §16 Abs1;

EStG 1988 §24 Abs1;

EStG 1988 §28;

EStG 1988 §32 Z2;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs4;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):99/15/0107

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerde des E M in D, vertreten durch Dr. Christian Puswald, Rechtsanwalt in 9300 St. Veit an der Glan, Unterer Platz 11, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg 1. vom 13. April 1999, RV 666/1-V6/98, betreffend Einkommensteuer 1995 (Berufungssenat) und 2. vom 13. April 1999, AO 720/1-V6/99, betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 nach § 299 BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer hat als Einzelunternehmer einen Lebensmittelhandel betrieben. Zum 30. Juni 1995 hat er diesen Betrieb aufgegeben. Die bis dahin betrieblich genutzten Räumlichkeiten, die sich in seinem Wohnhaus befinden, vermietet er seither der M-GmbH.

Zum 30. Juni 1995 betrugen die betrieblichen Bankverbindlichkeiten des Beschwerdeführers ca. 4,2 Mio. S. In der Einkommensteuererklärung 1995 machte er die aus diesen Verbindlichkeiten für Zeiträume nach der Betriebsaufgabe (Juli bis Dezember 1995) resultierenden Zinsen in Höhe von 160.448 S als nachträgliche Betriebsausgaben geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 1995 versagte das Finanzamt diesen Zinsen die steuerliche Anerkennung. Nach der Betriebsaufgabe blieben Verbindlichkeiten nur insoweit der betrieblichen Sphäre verhaftet, als sie nicht durch

vorhandene Aktiva abgedeckt werden könnten. Da der Betrieb des Beschwerdeführers einen positiven Verkehrswert aufweise, könnten die Zinsen keine nachträglichen Betriebsausgaben darstellen.

In der Berufung verwies der Beschwerdeführer darauf, dass sich im Dachgeschoß des Gebäudes seine private Wohnung befinde. Aus diesem Grund sei eine Veräußerung des bis zur Betriebsaufgabe zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteiles nicht möglich, es liege also ein wirtschaftliches Verwertungshindernis vor. Der vormals betriebliche Gebäudeteil diene nunmehr der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Schuldzinsen müssten entweder als nachträgliche Betriebsausgaben oder als Werbungskosten abzugsfähig sein.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Zum 30. Juni 1995 habe der Buchwert der Aktiva des Betriebes ca. 11,5 Mio. S, die in den Aktiva enthaltene stille Reserve ca. 4,5 Mio. S betragen. Die Höhe der in Rede stehenden Bankverbindlichkeiten habe 4,2 Mio. S und die Höhe der gesamten in der Bilanz ausgewiesenen Passiva inklusive dieser Bankverbindlichkeiten ca. 14 Mio. S betragen. Die Verbindlichkeiten fänden somit zur Gänze in den Aktiva Deckung. Aus diesem Grund könnten die Zinsen für Zeiträume nach der Aufgabe des Betriebes nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Es komme nicht entscheidend darauf an, ob deshalb, weil sich im Gebäude auch die Wohnung des Beschwerdeführers befinde, ein wirtschaftliches Verwertungshindernis vorliege. Die Zinsen würden Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen, wenn die Bankverbindlichkeiten der Finanzierung des (nunmehr vermieteten) Objektes gedient hätten. Kredite, die für allgemeine betriebliche Zwecke (Geschäftseinrichtung, Fuhrpark, Maschinen, Warenlieferungen, etc) aufgenommen worden seien, könnten jedoch nicht in der Folge zu Werbungskosten bei den Einkünften aus der Vermietung der vormals betrieblich genutzten Gebäudeteile führen, weil kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Vermietung bestehe. Die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer diese Rechtsansicht bereits mit Schreiben vom 19. Jänner 1999 mitgeteilt und ersucht darzulegen, welche Verbindlichkeiten der Finanzierung des Gebäudes gedient hätten. Das in der Folge vom Beschwerdeführer erstattete Vorbringen sei nicht geeignet, einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den offenen Verbindlichkeiten und den Gebäudeinvestitionen aufzuzeigen. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass ein Zusammenhang zwischen den bei der Betriebsaufgabe offenen Verbindlichkeiten und dem in der Folge an die M-GmbH vermieteten Gebäudeteil nicht gegeben sei.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 1996 und Einkommensteuer 1997 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c iVm Abs. 2 BAO auf, weil mit diesen Einkommensteuerbescheiden Zinsen (1996: 267.170 S; 1997: 241.653 S) für die in Rede stehenden Bankverbindlichkeiten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt worden waren.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht: Nach der in Österreich weit verbreiteten Verwendungstheorie sei jede Schuldaufnahme unmittelbar einer bestimmten Ausgabe zuordenbar. Diese Auffassung stehe und falle mit der Prämisse, dass die unmittelbare Zuordnung einer bestimmten Verbindlichkeit zu einer bestimmten Ausgabe möglich sei. Diese Prämisse werde aber nicht nur in der Literatur (Hinweis auf E. Lechner, in Loitsberger/Egger/Lechner, Rechnungslegung und Gewinnermittlung, 1987, S. 189 ff), sondern auch vom Reichsfinanzhof in Frage gestellt. Der Reichsfinanzhof zeige in einem Beispiel (RStBl. vom 4. Juni 1940, 1067 und 1069) auf, dass bei der gleichzeitigen Anschaffung von Waren und einem Grundstück unter Einsatz von Eigen- und Fremdmitteln nicht gesagt werden könne, ob die Fremdmittel für die Waren oder für das Grundstück aufgewendet worden seien. Der Beschwerdeführer vertrete daher die Ansicht, dass die Nachweisbarkeit eines unmittelbaren Zusammenhanges einer Schuldaufnahme mit einer bestimmten Ausgabe abzulehnen sei. Aufgrund der Komplexität der Finanzierungsströme in einem Unternehmen könnten Schulden niemals exakt einem einzelnen Wirtschaftsgut zugeordnet werden. Hätte der Beschwerdeführer die Betriebsliegenschaft veräußert, mit dem Veräußerungserlös die Bankverbindlichkeiten abgedeckt und anschließend die Liegenschaft mit Fremdmitteln zurückgekauft, so wären die Schuldzinsen abzugsfähig, der wirtschaftliche Effekt aber unverändert. Daher sollte die Abzugsfähigkeit der Fremdmittelzinsen auch in den Fällen eines fehlenden unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges zulässig sein. Nach der vorstehend dargestellten Rechtsansicht des Beschwerdeführers sei ein solcher Zusammenhang ohnedies weder nachweisbar noch widerlegbar. Im Hinblick auf die Gestaltungsmöglichkeit und die völlige Fremdfinanzierung des Betriebes seien Schuldzinsen entweder als nachträgliche Betriebsausgaben oder als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Zuordnung von Verbindlichkeiten:

Wie der Beschwerdeführer zutreffend aufzeigt, gelangt die Betriebswirtschaftslehre zu dem Ergebnis, es gebe keine Möglichkeit der unmittelbaren Zuordnung von Schulden zu bestimmten Aufwendungen oder bestimmten Wirtschaftsgütern. Eigen- und Fremdmittel finanzierten die Gesamtheit des betrieblichen und privaten Aktivbereiches eines Steuerpflichtigen, aber nicht bestimmte Aufwendungen oder Wirtschaftsgüter (vgl. etwa Karl Lechner, Die Probleme der handelsrechtlichen und steuerlichen Periodengewinnermittlung unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, ÖStZ 1980, 249; Eduard Lechner, Betriebliche Finanzierung und steuerlicher Schuldzinsenabzug - ein Beitrag zur Abgrenzung betrieblicher und privater Schuldzinsen, in Loitsberger/Egger/Lechner, Rechnungslegung und Gewinnermittlung, 1987, 189; Beiser, Der Abzug von Schuldzinsen in der Einkommensteuer, 1990, 70; Wegsteiner, Das Erkenntnis zum 2-Konten-Modell droht die Unternehmensentwicklung zu gefährden, ecolex 1999, 416). Aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre liegt also eine zuordnungsindifferente Situation vor.

Das Steuerrecht ordnet demgegenüber die Trennung der Sphäre der Einkünfteerzielung von der Privatsphäre an und normiert für die in der Privatsphäre anzusiedelnden Schuldzinsen die Nichtabzugsfähigkeit (vgl. Wacker, Zur Neuregelung des Schuldzinsenabzuges in der "Mehr-Konten-Situation" - oder: was können wir von Österreich lernen?, DStR 1999, 1002).

Bei der gegebenen Steuerrechtslage ist es Aufgabe der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Kriterien für die Zuordnung von Fremdkapital herauszuarbeiten (vgl. Wacker, aaO):

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger langjähriger Rechtsprechung - von wenigen, vereinzelt gebliebenen (und in sich nicht widerspruchsfreien, vgl. E. Lechner, aaO, 190) Erkenntnissen zum Geltungsbereich des EStG 1972 (insbesondere dem Erkenntnis vom 28. April 1981, 3630/80) abgesehen - die Auffassung, im Bereich der Einkommensbesteuerung seien Fremdmittel zwingend nach der Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG) in der Ausprägung, dass es auf die Mittelverwendung ankommt, den aktiven Wirtschaftsgütern bzw den Aufwendungen zuzuordnen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 29. Juni 1999, 95/14/0150).

Im Erkenntnis vom 27. Jänner 1998, 94/14/0017, in welchem sich der Verwaltungsgerichtshof u.a. mit dem so genannten "Zwei-Konten-Modell" auseinander gesetzt hat, hat er die Zuordnung nach der Veranlassung in Form der Mittelverwendung aufrechterhalten. Auch nach diesem Erkenntnis kommt es entscheidend auf die Verwendung der Valuta an. Im Hinblick auf die spezielle Gestaltung des "Zwei-Konten-Modells" hat es der Verwaltungsgerichtshof jedoch zusätzlich für erforderlich gehalten, im Bereich dieser Gestaltungen die Stufe der Saldierung der Geldmittelkonten zwischenzuschalten.

Die Auffassung, das Gesetz ordne im Bereich der Einkommensbesteuerung eine zwingende Zuordnung der Fremdmittel zu den damit finanzierten Aktiva bzw. Aufwendungen an, liegt auch der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zugrunde (vgl. etwa das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 25. Juni 1998, B 125/97).

In dieser grundsätzlichen Zuordnungsentscheidung (Konkretisierung des Veranlassungsprinzips durch das Abstellen auf die tatsächlichen Mittelverwendung) befindet sich der Verwaltungsgerichtshof auch in Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. die bei Wacker, aaO, zitierte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes).

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch den Beschwerdefall nicht zu einem Abgehen von seiner Rechtsprechung veranlasst.

Nach den von der Rechtsprechung erarbeiteten, oben dargestellten Kriterien kann eine Aussage darüber getroffen werden, ob am 30. Juni 1990 (vor der Betriebsaufgabe) dem in der Folge vermieteten, zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteil Bankverbindlichkeiten zuzuordnen waren. Den Feststellungen der belangten Behörde, dass unter Zugrundelegung dieser Zuordnungskriterien im gegenständlichen Fall dem konkreten Gebäudeteil tatsächlich keine Verbindlichkeiten zuzuordnen sind, tritt die Beschwerde nicht entgegen.

Für den Beschwerdefall ist sohin davon auszugehen, dass die zum 30. Juni 1995 offenen Bankverbindlichkeiten nicht für die in der Folge vermieteten Gebäudeteile, sondern für allgemeine betriebliche Zwecke (Geschäftseinrichtung, Fuhrpark, Maschinen, Warenlieferungen, etc) aufgenommen worden sind.

2. Nachträgliche Betriebsausgaben:

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

Mit der Frage, in welchem Ausmaß Schuldzinsen nach Beendigung des Betriebes (durch Betriebsaufgabe) zu nachträglichen negativen betrieblichen Einkünften führen, hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, befasst. Der Gerichtshof ist zu dem Ergebnis gelangt, dass Schulden auch nach dem Zeitpunkt der Beendigung des Betriebes die steuerlichen Folgen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens herbeiführen können, allerdings nur unter Beachtung einer Reihe einschränkender Voraussetzungen. Im genannten Erkenntnis wurde, soweit es für den gegenständlichen Fall von Bedeutung ist, ausgesprochen: In dem Ausmaß, in dem Verbindlichkeiten nicht mit Aktiva des Betriebes abgedeckt werden können, führen die nach Betriebsaufgabe aufgrund dieser Verbindlichkeiten anfallenden Zinsen zu nachträglichen (negativen) Einkünften iSd § 32 Z. 2 EStG 1988.

Im Beschwerdefall hat der Wert der Aktiva den Wert der Passiva im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (deutlich) überstiegen. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde davon ausgegangen ist, die auf Zeiträume nach der Betriebsaufgabe entfallenden Zinsen dürften nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

3. Werbungskosten:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass ein enger Zusammenhang zwischen den Verbindlichkeiten, die für die Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufgewendet worden sind, und eben diesem Wirtschaftsgut besteht: Legt ein Steuerpflichtiger ein solches Wirtschaftsgut in den Betrieb ein, so erfolgt auch eine Einlage der Verbindlichkeit; entnimmt er ein solches Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen, so erfolgt auch eine Entnahme der Verbindlichkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. September 1989, 88/14/0188, mwN). Auch wenn ein Steuerpflichtiger im Zuge der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übernimmt, gelangen die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieses Vermögensgegenstandes gedient haben, in das Privatvermögen.

Scheidet also ein fremdfinanziertes Gebäude aus dem Betriebsvermögen aus, teilt die Finanzierungsverbindlichkeit sein Schicksal. Vermietet der Steuerpflichtige dieses aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Gebäude, so sind die auf die Finanzierungsverbindlichkeit entfallenden Zinsen Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Streitgegenständlich ist aber eine Bankverbindlichkeit, deren Valuta für allgemeine betriebliche Zwecke (Geschäftseinrichtung, Fuhrpark, Maschinen, Warenlieferungen, etc) verwendet worden ist. Dass die belangte Behörde diese Verbindlichkeit nicht der Vermietung zugeordnet und somit die Zinsen nicht als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt hat, kann nicht als rechtswidrig erkannt werden. Die Verbindlichkeit steht nämlich in keinem Veranlassungszusammenhang (im Sinne einer Mittelverwendung) mit der vermieteten Liegenschaft. Der ursprünglich mit der Schuldaufnahme verfolgte Zweck und damit die Verwendung der Valuta waren vielmehr auf die vorgenannten allgemeinen betrieblichen Zwecke, insb auf die Anschaffung völlig anderer Wirtschaftsgüter als die in der Folge vermietete Immobilie, gerichtet. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann aber eine Verbindlichkeit nicht mit steuerlicher Wirkung umgewidmet werden. Der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen kann nicht durch bloße Willensentscheidung des Steuerpflichtigen beeinflusst werden. Ein willkürlicher Austausch der Finanzierungsgrundlagen ist steuerrechtlich nicht möglich.

Hinsichtlich des Beschwerdevorbringens, der Werbungskostenabzug wäre gegeben, wenn der Beschwerdeführer die Liegenschaft verkauft und in der Folge fremdfinanziert wieder zurückgekauft hätte, ist darauf zu verweisen, dass dem Beschwerdefall diese fiktive Sachverhaltskonstellation nicht zugrundeliegt.

Da schon der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. September 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1999150106.X00

Im RIS seit

03.04.2001

Zuletzt aktualisiert am

20.09.2016

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at