



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/0738-W/02

GZ. RV/0795-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hans Baumgartner Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt für das Jahr 1996 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist im streitgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer der Fa. H. St. GmbH und bezog neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft an die Fa. H. St. GmbH.

Festzuhalten ist, dass die Fa. H. St. GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Mai 1988 gegründet worden ist. Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Eisen, Blechen und Rohren, sowie die Beteiligung an und die Geschäftsführung von Unternehmen mit diesem Betriebsgegenstand (s. Dauerbelege K- Akt, Fa. H. St. GmbH, St. Nr. 1).

Anzumerken ist, dass der Bw die oa Liegenschaft im Erbwege von seinem Vater L. St. (verstorben am 20.2.1996) erworben hat (s. Einantwortungsurkunde vom 5. Oktober 1996, UFS Akt, S 19) .

Den jeweiligen Beilagen zur Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 legte der Bw die nachstehenden Aufstellungen betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei:

	1996 (in Schilling)	1997 (in Schilling)
Einnahmen (netto)	650.000,00	780.000,00
Ausgaben		
Kreditkosten (118.170,00) Ansatz 1/10 Laufzeit 10 Jahre		11.817,00
Zinsen	242.921,00	244.072,00
Spesen		156,00
Abschreibung 1,5 von S 9.183.626,00		137.754,00
Überschuss	407.079,00	386.201,00

1. Einkommensteuer für das Jahr 1996:

Mit Bescheid vom 20. März 1998 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 wurden die Zinsen in Höhe von S 242.921,00 nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass die

Zinsen für das Verrechnungskonto der Fa. H. St. GmbH keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen würden.

Mit Eingabe vom 8. April 1998 erhob der steuerliche Vertreter des Bw Berufung gegen den oa Bescheid. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw Alleinerbe seines Vaters L. St. gewesen sei. Im Zuge der Erbschaft habe der Bw unter anderem nachfolgende, wesentliche Vermögensgegenstände übernommen:

- Geschäftsanteile an der Fa. H. St. GmbH,
- die Liegenschaft in S.

An Schulden seien vom Bw im Wesentlichen eine Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber der Fa. H. St. GmbH übernommen worden. Da der Verkehrswert der Liegenschaft die übernommene Verbindlichkeit gegenüber der Fa. H. St. GmbH bei weitem übersteigen würde, sei das Erbe selbstverständlich angenommen worden. Tatsache sei jedoch, dass der Bw dieses Vermögen nicht der Fa. H. St. GmbH entnommen habe. Es habe bisher kein Einkommen erzielt werden können, welches eine Begleichung der Verrechnungsverbindlichkeit ermöglicht hätte. Eine Begleichung dieser Verbindlichkeit wäre nur dann möglich gewesen, wenn die ebenfalls geerbte Liegenschaft veräußert worden wäre.

Da die Liegenschaft an die Fa. H. St. GmbH vermietet sei und für diese als Betriebsliegenschaft in Verwendung stehe, sei es jedoch nicht im Interesse des Bw gewesen die Liegenschaft zu verkaufen, da dieser aus der Vermietung an die Fa. H. St. GmbH ebenbesagte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen würde. Eine Rückzahlung der Verrechnungsverbindlichkeit an die Fa. H. St. GmbH sei daher nur aus den bezug habenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus der Veräußerung der Liegenschaft oder durch eine Umschuldung denkbar. Die an die GmbH für die Verrechnungsverbindlichkeit zu bezahlenden Zinsen würden daher in unmittelbarem Zusammenhang mit der Liegenschaft bzw. deren Nutzung stehen und seien daher sehr wohl als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen.

Der steuerliche Vertreter beantragte daher die erklärungskonforme Veranlagung, da in Anbetracht dieses Sachverhaltes die Zinsen eindeutig Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen würden.

In Ergänzung zur Berufung vom 3. August 1998 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw die Jahresabschreibung betreffend das vermietete Gebäude in Höhe von S 137.754,00 zu

berücksichtigen. Dieser Betrag resultiere aus 1,5 % von S 9.183.626,00 Gebäudewert lt. Bescheid des Finanzamtes vom 10. Jänner 1990 (s. E-Akt 1996/S 20).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 1999 wurde der oa Berufung teilweise stattgegeben und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 512.246,00 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, um Aufwendungen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 werten zu können, müsse bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung objektiv ein unmittelbarer Zusammenhang dieser Aufwendungen mit dem Mietobjekt vorliegen.

Im Erbrechtswege seien vom Bw einerseits eine Liegenschaft und Geschäftsanteile an der Fa. H. St. GmbH erworben, andererseits sei eine Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber der H. St. GmbH übernommen worden. Aus dieser Verbindlichkeit würden die geltend gemachten Zinsen resultieren. Die Liegenschaft werde an die Fa. H. St. GmbH vermietet.

Die Verbindlichkeit sei, wie in der Berufung dargelegt, aus privaten Motiven übernommen worden (den Schulden würden hohe Vermögenswerte gegenüber stehen, daher sei das Erbe angenommen worden).

Aufgrund dieser Konstellation könne keinerlei steuerrechtlich relevanter objektiver Zusammenhang zur Vermietung der Liegenschaft erkannt werden. Die Verpflichtung zur Zinszahlung würde auch bestehen, wenn die Liegenschaft privat genützt und gar nicht vermietet werden würde. Die Zahlungen würden auch keineswegs zur Erhaltung der Einnahmen aus der Vermietung dienen. Ebenso könne der Auffassung nicht beigegeben werden, dass die Verbindlichkeit lediglich aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beglichen werden könne, beziehe der Bw doch auch noch Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit bei der Fa. H. St. GmbH. Die möglicherweise gegebenen Zusammenhänge zur Liegenschaft seien nur auf subjektive Beweggründe zurückzuführen, welche nicht zum Werbungskostenabzug berechtigen würden. Die Berufung sei daher in diesem Punkt abzuweisen.

Mit Eingabe vom 14. Mai 1999 stellte der steuerliche Vertreter des Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass wie in der Berufung ausgeführt, die Erbschaft die der Bw angetreten habe, im Wesentlichen aus den Geschäftsanteilen der Fa. H. St. GmbH sowie der bezug habenden Liegenschaft, die vermietet werde, bestanden habe. Im Übrigen seien im Wesentlichen nur wertlose persönliche Gegenstände übernommen worden. Als wesentlichste Verbindlichkeit seien die Verrechnungsschuld gegenüber der Fa. H. St. GmbH sowie Steuernachzahlungen übernommen worden.

Aufgrund der mäßigen Ertragslage der Fa. H. St. GmbH in den vergangenen Jahren sei auch bei der Bewertung der GmbH-Anteile davon auszugehen, dass diese keinen nennenswerten Vermögenswert darstellen würden. Die Bescheidbegründung sei daher insofern unrichtig, dass neben der Liegenschaft keinerlei hohe Vermögenswerte übernommen worden seien. Der in der Bescheidbegründung geforderte objektive Zusammenhang ergebe sich daher nach Meinung des steuerlichen Vertreters des Bw dadurch, dass eine Übernahme der bestehenden Verrechnungsverbindlichkeiten wirtschaftlich völlig auszuschließen und unmöglich gewesen wäre, wenn nicht auch die bezug habende Liegenschaft geerbt hätte werden können, da praktisch kein anderes bewertbares Vermögen Gegenstand der Erbschaft gewesen sei.

Die Darstellung, dass die Verpflichtung zur Zinszahlung auch dann bestehen würde, wenn die Liegenschaft privat genützt oder gar nicht vermietet werden würde, verfehle völlig jede wirtschaftliche Realität, da der Bw über kein ausreichendes Privatvermögen beziehungsweise kein ausreichendes Einkommen verfügen würde, aus der auch nur die Zinsbelastung für die Verrechnungsverbindlichkeit beglichen werden könnte.

Aufgrund organisatorischer Veränderungen innerhalb der Fa. H. St. GmbH sei auch eine Umstrukturierung der Finanzierungsstruktur vorgenommen worden, sodass der Bw privat ein Darlehen aufgenommen habe und die bestehende Verbindlichkeit an die Fa. H. St. GmbH zurückgezahlt worden sei. Dieses bei der B. A. bestehende Darlehen werde derzeit mit 5.5 % per anno verzinst, was zu einer monatlichen Kreditrate bestehend aus Zinsen und Kapitaltilgung von S 51.000,00 führen würde. Die Auffassung in der Bescheidbegründung der Bw könne eine fremdübliche Zins- und Kapitalrückführung doch aus seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit bei der Fa. H. St. GmbH zu begleichen, sei völlig absurd, da der Bw ein monatliches Nettoeinkommen von rund S 30.000,00 beziehe. Es sei daher völlig absurd zu behaupten, jemand könne eine Verbindlichkeit von fast S 5 Mio. eingehen, ohne eine weitere Einkunftsquelle zu erwerben beziehungsweise zu erhalten, aus der eine entsprechende Zins- und Kapitalrückführung möglich sei. Wenn die übernommenen Verbindlichkeiten keinen Zusammenhang zur vermieteten Liegenschaft aufweisen sollen, und wie nochmals ausgeführt eine Rückzahlung der Zinsen beziehungsweise des Kapitals weder aus dem laufenden Einkommen oder einem Vermögen erfolgen könne, sei der Antritt eines solchen Erbes völlig unverständlich und objektiv vollkommen unwirtschaftlich. Es werde daher nochmals die Anerkennung der in den Steuererklärungen geltend gemachten Zinsen im Ausmaß von S 242.921,00 beantragt.

Der Eingabe beigelegt wurde eine Kopie des Kreditvertrages Kto. Nr. 1 des Bw bei der B. A. vom 15.9.1997 (Kredit im Rahmen der "Europa-Milliarde") bis zum Betrag in Höhe von

S 4.700.000,00. Die Rückzahlungsvereinbarung lautet: "*119 monatlich gleich bleibende, aus Zinsen und Kapitaltilgung bestehende Raten von jeweils S 51.000,00 ab 1.11.1997 zuzüglich weiteren Raten am 1.10.1997 in Höhe des sodann verbleibenden Kreditrestes sowie restlicher Zinsen...*" (s. E-Akt 1996/S 31f).

2. Einkommensteuer für das Jahr 1997:

Ebenso wurden mit Bescheid vom 2. Juni 1997 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 642.246,00 festgesetzt. Begründend wurde hinsichtlich der Abweichungen von der Steuererklärung auf die Begründung des Vorjahresbescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Mit Eingabe vom 10. Juni 1999 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bescheid von den eingereichten Steuererklärungen dahingehend abweichen würde, als Werbungskosten im Ausmaß von S 256.045,00 mit dem Hinweis nicht anerkannt worden seien, dass die Zinsen die an die Fa. H. St. GmbH bezahlt worden seien, nicht abzugsfähig seien. Die Bescheidbegründung verweise dabei auf die Bescheidbegründung des Vorjahres bzw. die Berufungsvorentscheidung.

Wie im Vorlageantrag vom 14. Mai 1999 vorgebracht, sei jedoch eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Jahre 1997 eingetreten, sodass die geltend gemachten Finanzierungskosten gar nicht ausschließlich die Fa. H. St. GmbH betreffen würden.

Es werde daher folgender Sachverhalt nochmals dargelegt:

Aufgrund der Umstrukturierung der Finanzierungsstruktur sei seitens der Fa. H. St. GmbH die Barvorlage an den Bw nicht mehr verlängert worden, sodass diese rückgeführt worden sei. Zu diesem Zweck habe der Bw ein Darlehen bei der B. A. aufgenommen, da ihm eine Rückführung nur durch die Aufnahme einer Bankverbindlichkeit oder der Veräußerung der Liegenschaft möglich gewesen sei. Die Behauptung in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung der Bw könne eine ordnungsgemäße Kreditrückführung (derzeit S 51.000,00) aus einem Nettoeinkommen von rund S 30.000,00 begleichen sei wohl von vornherein völlig absurd. Dieser Sachverhalt beweise nochmals, dass die Kreditaufnahme und die damit zusammenhängenden Aufwendungen unmittelbar zur Erhaltung des Eigentums an der Liegenschaft notwendig seien und daher Werbungskosten darstellen würden.

Wir beantragen daher folgende Werbungskosten anzuerkennen:

1. Zinsen an die Fa. H. St. GmbH im Ausmaß von S 212.602,00:

Vom insgesamt geltend gemachten Zinsenaufwand würden S 212.602,00 die Fa. H. St. GmbH betreffen, die aufgrund obiger Ausführungen bzw. der Begründung im Vorlageantrag eindeutig Werbungskosten darstellen würden.

2. Zinsen bzw. Kreditkosten gegenüber der B. A.:

Weiters werde die Anerkennung der Zinsaufwendungen gegenüber der B. A. im Ausmaß von S 31.470,00 sowie auf die Laufzeit verteilten Kreditkosten in Höhe von S 11.817,00 (118.170,00 durch 10 Jahre Laufzeit) sowie Spesen von S 156,00 beantragt.

Die Berufung gegen den Beschied betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz wurde der steuerliche Vertreter des Bw mit Schreiben vom 11. März 2004 aufgefordert nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

"1.) Um belegmäßigen Nachweis der im Jahr 1996 und im Jahr 1997 geltend gemachten Zinsen wird gebeten.

2.) In der Berufung vom 10. Juni 1999 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird ausgeführt, dass seitens der Fa. H. St. GmbH die "Barvorlage" an den Bw nicht mehr verlängert worden ist.

Um genaue Darstellung und Erläuterung dieses Sachverhaltes (durch Vorlage von geeigneten Unterlagen) wird gebeten.

3.) Weiters wird um Darlegung des genauen Zusammenhanges der Forderung der Fa. H. St. GmbH gegenüber den Hr. L. St. (verstorben am 20.2.1996) und der Liegenschaft in S. durch Vorlage aller damit im Zusammenhang stehenden Unterlagen und Verträge gebeten.

4.) Im Jahr 1997 werden neben den Zinsen an die Fa. H. St. GmbH in Höhe von S 212.602,00 auch noch Zinsaufwendungen gegenüber der B. A. im Ausmaß von S 31.470,00 sowie auf die Laufzeit verteilte Kreditkosten in Höhe von S 11.817,00 und Spesen in Höhe von S 156,00 geltend gemacht.

Im Zusammenhang mit den Zinsaufwendungen gegenüber der B. A. wird um Vorlage aller Kreditverträge und Unterlagen sowie um genaue Darlegung für welche Zwecke diese Kredite aufgenommen worden sind, gebeten. "

Mit Schreiben vom 30. April 2004 nahm der steuerliche Vertreter des Bw dazu wie folgt Stellung:

Der Bw sei Alleinerbe seines Vaters, des verstorbenen L. St.. Im Zuge der Verlassenschaftsabwicklung sei beiliegendes eidesstattige Vermögensbekenntnis erstellt worden.

Neben anderem Privatvermögen sei insbesondere die Liegenschaft EZ 1580 in S. sowie der Geschäftsanteil an der Fa.H. St. GmbH geerbt worden. An Passiven seien neben den Begräbniskosten die Finanzamtsnachforderung aus der Veranlagung 1994 bis 1996 sowie die

Verbindlichkeit gegenüber der Fa. H. St. GmbH in Höhe von S 4.133.223,42 übernommen worden.

Einziger Vermögenswert, der die Übernahme dieser Verbindlichkeiten rechtfertigen würde, sei die in den Aktiva enthaltene Liegenschaft, wobei aus Sicht des Bw grundsätzlich zwei Möglichkeiten vorhanden gewesen seien: Eine Möglichkeit sei die Veräußerung der Liegenschaft zur Abdeckung der übernommenen Verbindlichkeiten gewesen; die andere die Liegenschaft zu vermieten und dementsprechend die aus der Verbindlichkeit erwachsenden Zinsen und Tilgungen aus den laufenden Mieterträgen zu tätigen.

Da in der Verlassenschaft kein wie immer geartetes anderes Vermögen vorhanden gewesen sei, das eine Übernahme der Verbindlichkeit rechtfertigen oder Erträge erwarten lassen würde, die eine Rückführung der Verbindlichkeiten ermöglichen würde, bestehe nach Meinung der steuerlichen Vertretung des Bw ein eindeutiger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der übernommenen Verbindlichkeit und der Liegenschaft, ohne die das Erbe wohl gar nicht angetreten worden wäre.

Nachdem die Liegenschaft an die Fa. H. St. GmbH vermietet worden sei und von dieser für betriebsbedingte Zwecke genutzt werde, bestehe natürlich Interesse die Liegenschaft nicht anderwertig zu verwenden bzw. zu veräußern. Da jedoch weder aus der Erbschaft ein sonstiges Vermögen übernommen worden sei, noch aus den Einkünften des Bw die Verbindlichkeit getilgt werden könne, bestehe ein zwangsweiser Zusammenhang zwischen der Vermietungstätigkeit betreffend die Liegenschaft und den bezughabenden Verbindlichkeiten.

Ende 1996 sei in der Folge aus geschäftspolitischen Überlegungen die Entscheidung getroffen worden, weitere Partner in die GmbH aufzunehmen. Dementsprechend sei die Abtretung von GmbH –Anteilen erfolgt. Eine Bedingung des neuen Geschäftspartners sei jedoch gewesen, dass die bezughabende Forderung der GmbH, die defakto aus der Sicht der GmbH unbesichert gewesen sei, rückzuführen und damit die Verbindlichkeiten der GmbH, für die eine Mithaftung des Geschäftsführers bestehen würde, zu reduzieren. Dem Bw sei natürlich die Rückführung der Verbindlichkeit nur durch eine entsprechende Umschuldung der Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Liegenschaft auf einen entsprechenden Bankkredit möglich gewesen, da wie bereits erwähnt, weder sonst maßgebliches Vermögen aus der Verlassenschaft übernommen worden sei, noch andere Einkünfte des Bw es ermöglichen würden, eine Rückzahlung sicherzustellen. Die Kreditvaluta sei zur Rückführung der Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber der Fa. H. St. GmbH verwendet worden. Die bezug-

habenden Zinsen für das Verrechnungskonto sowie die Mieterträge seien dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden.

Für das Jahr 1997 sei die Zinsbelastung entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung mit dem anteiligen Bruttobetrag von S 221.333,00 (S 166.000,00 + 25% Kapitalertragsteuer) angesetzt worden.

Dem Schreiben beigelegt wurde eine Kopie des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses, ein Auszug aus dem Firmenbuch (Stichtag 29.4.2004) sowie nochmals der Kreditvertrag Nr. 1 vom 15. September 1997 in Kopie.

Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw eine Kopie der Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Fa. H. St. GmbH, St. Nr. 1 vorgelegt:

"

Tz 22

Das Verrechnungskonto des Gesellschafters H. St. wurde im Kalenderjahr 1997 nicht verzinst. Durch die ausstehende Forderung der GmbH sind dieser selbst (infolge ständiger Überziehung des Geschäftskontos) Zinsen in Höhe von S 166.000,00 entstanden, die aufwandsmäßig erfasst worden sind. Der dem Gesellschafter H. St. aus dieser Gebärung entstandene Vorteil ist steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten, weshalb von den genannten S 166.000,00 Kapitalertragsteuer zu ermitteln ist. Diese Kapitalertragsteuer wird vom Gesellschafter H. St. selbst entrichtet werden. "

Weiters wurde im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz Einsicht in den K-Akt betreffend Fa. H. St. GmbH, St. Nr. 1 genommen.

Daraus ist zu entnehmen:

1. Abtretungsvertrag vom 11. Dezember 1996:

"Erstens: Bw ist Gesellschafter derFa. H. St. GmbH mit einem einer Stammeinlage von S 500.000,00 (Schilling fünfhunderttausend) entsprechenden Geschäftsanteil. Die Stammeinlage ist zur Hälfte einbezahlt.

Zweitens: Bw tritt hiemit vom vorgenannten Geschäftsanteil nachstehende Teile ab, und zwar

a) einen einer Hälfte eingezahlten Stammeinlage von S 120.000,00 (Schilling einhundertzwanzigtausend) entsprechenden Geschäftsanteil um den Abtretungspreis von S 60.000,00 (Schilling sechzigtausend) an G. E. und

b) einen einer zur Hälfte eingezahlten Stammeinlage von S 30.000,00 (Schilling dreißigtausend) entsprechenden Geschäftsanteil um den Abtretungspreis von S 15.000,00 (Schilling fünfzehntausend) an K. E."

2. Abtretungsvertrag vom 11. Dezember 1996:

"

Zweitens : Bw tritt hiemit vom vorgenannten Geschäftsanteil jenen Teil, der einer zur Hälfte eingezahlten Stammeinlage von S 230.000,00 um den Abtretungspreis von S 115.000,00 an P. St. ab und der annehmende Gesellschafter erklärt, den vorgenannten Geschäftsanteil zu übernehmen....."

Anzumerken ist, dass im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz auch Einsicht in den Einkommensteuerakt betreffend L. St. St. Nr. 2 genommen und dabei festgestellt wurde, dass der verstorbene Vater des Bw im Jahr 1996 für die Monate Jänner und Februar 2/12 tel der Ganzjahresabschreibung (1,5% von S 9.183.626,00) somit S 22.959,00 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend gemacht hat (Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 25. April 1997).

Dies wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw mit Telefonat vom 25. Juni 2004 mitgeteilt (s. AV vom 25. Juni 2004, Ufo-Akt, S 46).

Anzumerken ist, dass die Frage 3 des oa Schreibens vom 11. März 2004 seitens des steuerlichen Vertreters des Bw unbeantwortet geblieben ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw hat als Alleinerbe nach seinem am 20. Februar 1996 verstorbenen Vater neben Aktiva (insbesondere bestehend aus Einrichtungs- und Gebrauchsgegenständen, Kleidung und Wäsche, Bilder, Pretiosen eine Liegenschaft mit einem Einheitswert in Höhe von S 3.250.000,00 sowie Geschäftsanteile an der Fa. H. St. GmbH) auch Passiva (Finanzamtsforderungen 1994 bis 1996 noch eine Forderung der Fa. H. St. GmbH gegen L. St. in Höhe von S 4.133.223,41) übernommen.

Der Bw hat sich im Zuge der unbedingten Erbserklärung somit einverstanden erklärt auch die hohe Verbindlichkeit, resultierend aus einer Forderung der Fa. H. St. GmbH an seinen verstorbenen Vater, zu übernehmen.

Mit dem Erbvorgang wurde der Bw Eigentümer der oa Liegenschaft. In der Folge vermietete der Bw – wie auch der Erblasser - diese Liegenschaft an die Fa. H. St. GmbH und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei diesen Einkünften machte der Bw die von der Fa. H. St. GmbH im Jahr 1996 angefallenen Zinsen für das von ihm im Erbwege übernommene negative Verrechnungskonto geltend.

Aufgrund organisatorischer Veränderungen innerhalb der Fa. H. St. GmbH (s. Abtretungsverträge vom 11.12.1996) erfolgte im Jahr 1997 seitens des Bw - durch Aufnahme eines Kredites

bei der B. A. (s. Vertrag vom 15.9.1997) – eine gänzliche Rückzahlung der bestehenden Verbindlichkeit des Bw an die Fa. H. St. GmbH. Die aus dieser Umschuldung resultierenden Zinsen wurden ebenfalls bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 1997 als Werbungskosten angesetzt.

Strittig ist:

- 1.) ob im Jahr 1996 die Zinsen für eine im Zuge einer Erbschaft übernommene Verbindlichkeit (Forderung der Fa. H. St. GmbH gegenüber L. St. in Millionenhöhe) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind;
- 2.) die Anerkennung der Absetzung für Abnutzung betreffend das Jahr 1996;
- 3.) ob im Jahr 1997 Zinsen des Verrechnungskontos, die bis zur Umschuldung angefallen sind, die Zinsen für den Kredit (Darlehensaufnahme zur Begleichung der Verbindlichkeit gegenüber der Fa. H. St. GmbH) sowie die auf die Laufzeit verteilten Kreditkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind.

ad 1. und 3.) Diesbezüglich ist sachverhaltsmäßig festzustellen, dass weder diese Verbindlichkeit noch die umgeschuldete Verbindlichkeit der Anschaffung oder Erhaltung der vermieteten Liegenschaft gedient haben. Dies wird daraus geschlossen, dass der Bw keinen derartigen Zusammenhang nachgewiesen oder behauptet hat. Ein Zusammenhang mit der Anschaffung wäre auch unwahrscheinlich wenn nicht gar unmöglich, weil die Liegenschaft bereits im Eigentum des Erblassers stand, als die Fa. H. St. GmbH im Jahr 1988 gegründet wurde, der gegenüber die umgeschuldete Verbindlichkeit bestanden hat (vgl. Grundbuchauszug samt Verzeichnis der gelöschten Daten im UFS - Akt/S 48).

Gemäß § 16 Abs. 1 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wird der Werbungskostenbegriff weit ausgelegt. Werbungskosten sind damit alle Aufwendungen und Ausgaben, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind; wobei für Werbungskosten ein unmittelbarer Zusammenhang erforderlich ist (vgl. 27.6.1989, ZI 88/14/0112).

Schuldzinsen sind Werbungskosten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind demnach etwa Schuldzinsen für Darlehen, die auf Kredite entfallen, die zur Durchführung von Instandhaltungs- – oder Instandsetzungsarbeiten an den

Mietobjekten verwendet wurden, ebenso abzugsfähig sind Zinsen, die für ein Darlehen zur Anschaffung oder Herstellung der Einkunftsquelle selbst zu leisten sind. Die zur Abstattung der Darlehensschuld geleisteten Beträge – die Kapitalstilgungen – dagegen stellen keine Werbungskosten dar (Hofstätter/Richel, Die Einkommensteuer, Band III B Kommentar, Tz 5 zu § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

In der Berufung wird vom steuerlichen Vertreter des Bw als unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und den strittigen Zinsen für die Übernahme der Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber der Fa. H. St. GmbH bzw der B. A. im Wesentlichen vorgebracht, dass im Zuge der Erbschaft vom Bw als Vermögensgegenstände unter anderem die Geschäftsanteile an der Fa. H. St. GmbH sowie die Liegenschaft in S. Vermögensgegenstände übernommen worden seien. An Schulden seien vom Bw im Wesentlichen eine Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber der Fa. H. St. GmbH übernommen worden. Da der Verkehrswert der Liegenschaft die übernommene Verbindlichkeit gegenüber der Fa. H. St. GmbH bei weitem übersteigen würde, sei das Erbe selbstverständlich angenommen worden. Eine Begleichung dieser Verrechnungsverbindlichkeit wäre nur dann möglich gewesen, wenn die ebenfalls geerbte Liegenschaft veräußert worden wäre. Da die Liegenschaft an die Fa. H. St. GmbH vermietet werde und für diese als Betriebsliegenschaft in Verwendung sei, sei es jedoch nicht im Interesse des Bw gewesen die Liegenschaft zu verkaufen, da er ja aus der Vermietung an die Fa. H. St. GmbH Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen würde.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates kann jedoch dieser vom steuerlichen Vertreter des Bw behauptete zwangsweise Zusammenhang zwischen der Vermietungstätigkeit betreffend die Liegenschaft und den bezug habenden Verbindlichkeiten nicht gesehen werden. Dies deswegen, weil die strittigen Zinsen an die Fa. H. St. GmbH (1996 in Höhe von S 242.921,00 und 1997 in Höhe von S 212.602,00), die Zinsen gegenüber der B. A. (in Höhe von S 31.470,00 für das Jahr 1997) sowie die auf die Laufzeit verteilten Kreditkosten (im Jahr 1997 in Höhe von S 11.817,00) vom Bw nicht zur Anschaffung (bzw Erhaltung) der Liegenschaft aufgewendet wurden und damit der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Schuldzinsen und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung fehlt. Denn wie oben bereits ausgeführt, sind Schuldzinsen nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Auch die Tatsache, dass der Bw im Jahr 1997 aufgrund der organisatorischen Veränderungen in der Fa. H. St. GmbH (Abtretung von GmbH –Anteilen) die bestehende Verbindlichkeit durch Aufnahme eines Kredites rückführen musste, ändert nichts daran, dass die daraus resul-

tierenden Zinsen nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen.

Was die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufung bezüglich anderer möglicher Sachverhalte - Begleichung der Verrechnungsverbindlichkeit nur durch Veräußerung der geerbten Liegenschaft möglich - betrifft, so genügt es nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates darauf hinzuweisen, dass nicht irgendein fiktiver Sachverhalt, sondern nur der dem Berufungsverfahren zugrunde liegende maßgeblich ist (vgl. VwGH vom 28.06.1995, ZI 90/16/0085).

ad. 2.) Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der verstorbene Vater des Bw im Jahr 1996 für die Monate Jänner und Februar 2/12tel der Ganzjahresabschreibung (1,5% von S 9.183.626,00) somit S 22.959,00 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht hat (s. E-Akt, L. St., St. Nr. 2).

Aus dem Umstand, dass bei einem unentgeltlichen Erwerb die Buchwerte fortzuführen sind, kann geschlossen werden, dass der Buchwert in der Schlussbilanz des Übernehmers mit dem selben Betrag anzusetzen ist, der beim Rechtsvorgänger in dieser Schlussbilanz auszuweisen gewesen wäre. Daraus folgt, dass im Jahr der Übertragung insgesamt nicht mehr als die ganze Jahres- AfA abgesetzt werden kann (s. Doralt, EStG⁴, § 7, Tz 40/1).

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, da der Erblasser bereits 2/12 der Jahres-AfA geltend gemacht hat, kann der Bw somit nur mehr 10/12tel der Ganzjahresabschreibung in Höhe von S 114.795,00 (=137.754,00 – 22.959,00) für das Jahr 1996 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen.

Darstellung der Berechnung:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1996:

Einnahmen lt. Erklärung:	S 650.000,00
Ausgaben:	
-Abschreibung (10/12 tel) lt. BE	S 114.795,00
Überschuss der Einkünfte über die WK lt. BE	S 535.205,00

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt für das Jahr 1996 (je Blatt in ATS und in Euro)

Wien, 30. Juni 2004