

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch stV., AdressestV., über die Beschwerde vom 01.08.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien *** vom 27.06.2013, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2007 sowie betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2010 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2005-2007 wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 -2010 wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz \(B-VG\)](#) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Beschwerdezeitraum zu 18,8 % als Gesellschafter an der A- GmbH (idF als A-GmbH oder Gesellschaft bezeichnet) beteiligt und auch deren einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer. An die A-GmbH vermietete der Bf. ein Grundstück an der Adresse Wien. Die daraus resultierenden Mieteinnahmen führte der Bf. in seinen Einkommensteuererklärungen an und brachte die Finanzierungskosten für den Kauf dieses Grundstücks in Abzug, wobei die Mieteinnahmen die Ausgaben kaum deckten. Ab dem Jahr 2005 wurden sowohl die Mieteinnahmen als auch die Finanzierungskosten (Zinsaufwendungen) in jeweils etwa doppelter Höhe erklärt. Begründend brachte der Bf. nun vor, dass er 2004 eine Bankverbindlichkeit der Gesellschaft (A-GmbH) übernommen habe, als Ausgleich dafür die Miete für die Liegenschaft erhöht wurde und die Zinsen von der Bankverbindlichkeit in Abzug gebracht wurden.

Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 bis 2007 wurden jeweils erklärungskonform erlassen.

Mit Prüfungsauftrag vom 30.07.2010 wurde am 16.09.2010 beim Bf. eine Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 begonnen. Mit Prüfungsauftrag vom 17.10.2011 wurde am 05.12.2011 bei der A-GmbH eine Außenprüfung der Jahre 2006 bis 2009 begonnen. Im Zuge dieser beiden Verfahren wurden unter anderem folgende Unterlagen vorgelegt:

- Aktenvermerk vom 22.10.2003 über die Einräumung eines Mezzaninkapitaldarlehens vom Bf. an die Gesellschaft iHv € 2,0 Mio.: Die Zuzahlung erfolge durch Übernahme einer Bankverbindlichkeit durch den Bf. Weiters *"ist dieses Darlehen für die Dauer von 12 Jahren ab dem Datum dieser Vereinbarung gegenüber allen Verbindlichkeiten der Darlehensnehmerin, ausgenommen solchen aus eigenkapitalersetzenden und/oder bereits nachrangig gestellten Gesellschafterdarlehen und -Leistungen, sowie weiterem Mezzaninkapital, nachrangig und diese Nachrangigkeit bleibt auch im Falle einer allfälligen Insolvenz der Darlehensnehmerin (Ausgleich oder Konkurs) aufrecht. Für die Dauer der Nachrangigkeit besteht kein Anspruch auf Bezahlung von Zinsen und/oder Tilgung des Mezzaninkapitals. Nach Ablauf von 12 Jahren kann über einseitige Erklärung (Option) des Darlehensgebers die Nachrangigkeit und jede Rückzahlungs- und Verzinsungsbeschränkung aufgehoben werden, wenn nach dieser Aufhebung das in der Bilanz der Darlehensnehmerin auszuweisende Eigenkapital nicht weniger als 8 % beträgt. Nach Aufhebung der Nachrangigkeit sind die Konditionen der Rückführung (Tilgung, Zinsen, etc) gesondert zu vereinbaren."*
- Anbot zur Schuldübernahme der Bankverbindlichkeit iHv € 2,3 Mio. vom Bf. an die Bank vom 16.12.2003
- Vereinbarung über die Umwandlung bestehender Kreditforderungen der Bank gegenüber der Gesellschaft iHv € 1,4 Mio. in Mezzaninkapital mit denselben Konditionen wie das des Bf. vom 16.12.2003 mit Wirkung zum 30.09.2003, unter der Bedingung, dass mit dem Bf. eine Vereinbarung über eine private Schuldübernahme der Bankverbindlichkeit der Gesellschaft iHv € 2,3 Mio. getroffen wird.
- Aktenvermerk vom Dezember 2003: Als Ausgleich für die Kreditübernahme werde zwischen der Gesellschafterin und dem Bf. vereinbart, dass die Miete für das Grundstück ab 01.01.2005 auf € 120.000,- erhöht (verdoppelt) werde, da die Kreditübernahme in unmittelbarem Zusammenhang mit der Schuldübernahme

stehe.

- Kaufvertrag vom 12.01.2004: Die Bank verkaufe ihr Mezzanindarlehen gegenüber der Gesellschaft iHv € 1,4 Mio. an einen Rechtsanwalt um € 1,- zum Stichtag 31.12.2003. Bis dahin sei auch der Kaufpreis zu entrichten. Weiters leiste die Verkäuferin lediglich Gewähr für die Richtigkeit der Forderung dem Grunde und der Höhe nach, nicht jedoch für deren Einbringlichkeit.

In den Feststellungen der Außenprüfung bei der Gesellschaft (Schlussbesprechung am 12.03.2013) werden die bezahlten Mieten an den Bf. nicht erwähnt und somit als abzugsfähig akzeptiert. Der Aktenvermerk der zuständigen Prüferin vom 10.04.2013 enthält dazu folgende Ausführungen: *"Im Rahmen der Prüfung der Gesellschaft, Prüfungszeitraum 2006-2009, kann nach Rücksprache mit dem Fachbereich der GBP festgehalten werden, dass der vor 2005 ursprünglich angesetzte Mietzins für das Grundstück unter dem zu dieser Zeit marktüblichen Mietzins lag. Von Seiten des Pflichtigen konnte auch mittels weiteren Unterlagen belegt werden, dass es sich hierbei um eine Erhöhung des Mietzinses gehandelt hat. Eine Erklärung der erhöhten Einkünfte aus V&V erfolgte in den ESt-Erklärungen des Bf. ab dem Jahr 2005. Hinsichtlich der Zinsen des Mezzaninkapitaldarlehens wird von der Bp festgehalten, dass diese Zinsen nicht in Verbindung mit den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung stehen. Eine Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen ist daher nicht gegeben (Schlussbesprechung 12.03.2013). Die Feststellung muss jedoch seitens der AmtsBp getroffen werden, da von der GBP nur die GmbH geprüft wurde."*

In den im Zuge der Außenprüfung beim Bf. getroffenen Feststellungen (Schlussbesprechung am 24.06.2013) finden sich folgende -für das Beschwerdeverfahren - relevante Passagen:

"Tz. 5 Mezzaninkapital [...]"

Ein Mezzaninkapital stellt eine Finanzierungsform dar, die in ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Ausgestaltung eine Mischform zwischen Eigen- und Fremdkapital ist. In der klassischen Variante wird dem Unternehmen wirtschaftliches und bilanzielles Eigenkapital zugeführt, ohne den Kapitalgebern Stimm- oder Einflussrechte bzw. Residualansprüche wie echten Gesellschaftern zu gewähren. Es ist daher zu prüfen, ob dieses Mezzaninkapital eher Eigenkapitalcharakter oder Fremdkapitalcharakter hat, da davon abhängt, ob die Zinsen für ein fremdfinanziertes Mezzaninkapital als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können oder nicht.

Zu gegenständlichem Mezzaninkapital konnte festgestellt werden, dass grundsätzlich keine schriftlichen Verträge vorliegen und auch nicht abgeschlossen wurden. Die Grundlagen für

dieses Mezzaninkapital beruhen lediglich auf mündlichen Vereinbarungen zwischen dem Bf. in seiner Eigenschaft als geschäftsführender Gesellschafter der Gesellschaft sowie der Vertreterin einer Privatstiftung (weitere Gesellschafterin). Anzumerken ist dabei, dass diese vom Bf. gegründet wurde. Diese „mündlichen“ Vereinbarungen wurden in einem Aktenvermerk festgehalten, der jedoch nicht unterzeichnet wurde. Eine Datierung dieses Aktenvermerkes (wann dieser verfasst wurde) liegt ebenfalls nicht vor, lediglich der Vermerk, dass diese Vereinbarung am 22.10.2003 mündlich geschlossen wurde.

[...]

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im vorliegenden Fall gibt es keine schriftlichen Verträge, die nach außen publiziert hätten werden können. Es ist auch nicht anzunehmen, dass einem Fremden ein Darlehen iHv € 2,0 Mio. gewährt wird, das für die folgenden 12 Jahre weder verzinst noch getilgt werden darf, und nach Ablauf dieser 12 Jahre noch immer nicht klar ist, ob dann mit der Tilgung und Verzinsung des Darlehens begonnen werden darf.

Ein Mezzaninkapital ist nun eine Finanzierungsform, die zwischen Fremdkapital und Eigenkapital angesiedelt ist. Je nach Gestaltung ist eher Eigenkapitalcharakter oder Fremdkapitalcharakter gegeben. Jedoch genau diese Punkte sind entscheidend, wie das investierte Kapital haftungsrechtlich und steuerrechtlich betrachtet werden muss.

Mezzaninkapital ist eine befristete Mischform von Eigen- und Fremdkapital, die sich auf Beteiligungen am Gewinn und nicht auf Sicherheiten stützt. Es ist grundsätzlich gekennzeichnet von der Nachrangigkeit, dass keine Sicherheiten geboten werden, dass es langfristig zur Verfügung gestellt werden muss und dass es eine gewinnabhängige Verzinsung gibt. Diese Verzinsung erfolgt einerseits durch eine Basisverzinsung und andererseits durch eine gewinnabhängige Verzinsung. Grundsätzlich wird solches Mezzaninkapital höher verzinst als andere Darlehen, da das Risiko auch weit höher anzusetzen ist.

Im vorliegenden Fall entfällt jedoch eine völlige Verzinsung für die Dauer von mindestens 12 Jahren, und es ist nicht gesichert, dass nach Ablauf dieser 12 Jahre mit einer Verzinsung oder Tilgung begonnen werden kann.

Die generelle Nachrangigkeit, das Fehlen einer Kündigungsklausel, die auch aufgrund des Verzichts auf Verzinsung und Tilgung für 12 Jahre hinfällig ist, da ja kein Zahlungsverzug eintreten kann, und das Fehlen von Sicherheiten sind nach Ansicht der Prüferin deutliche Merkmale des Eigenkapitalcharakters dieses Mezzaninkapitals. Zwar werden dem

Kapitalgeber keine zusätzlichen Mitspracherechte an der Gesellschaft oder gesellschaftsähnliche Rechte eingeräumt, das ist jedoch im vorliegenden Fall ebenfalls unerheblich, da der Bf. als Kapitalgeber zu diesem Zeitpunkt alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter mit 18,8 % und der Stifter der damaligen Hauptgesellschafterin war.

Die Prüferin kam daher zu dem Schluss, dass aufgrund des starken Eigenkapitalcharakters dieses Mezzaninkapitals, dieses dem privaten Bereich des Bf. zuzuordnen ist und daher die Zinsaufwendungen für die Übernahme der Verbindlichkeiten der Gesellschaft keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten verursachen können.

[...]

Tz. 8 Feststellungen zu Vermietung und Verpachtung

Sämtliche Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft oder eines Grundstückes zusammenhängen, können als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden. Anschaffungskosten werden im Rahmen der Abschreibung auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes abgesetzt. Wurde das Wirtschaftsgut mit Fremdkapital erworben, so sind die Zinsaufwendungen im jeweiligen Wirtschaftsjahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzusetzen.

Die Übernahme der Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft gegen Einräumung eines Mezzaninkapitals durch den Bf. stehen jedoch nicht in einem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, daher sind diese Zinsaufwendungen nicht als Werbungskosten in der Einkünfteermittlung dieser Liegenschaft anzusetzen.

[...]

*Aufgrund dieser Feststellungen wurden die geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten um die nicht anerkannten Zinsaufwendungen für das übernommene Mezzaninkapitaldarlehen Kto ****/00 für die Jahre 2005 bis 2010 wie folgt gekürzt:*

2005: € 52.875,34

2006: € 54.576,13

2007: € 60.435,88

2008: € 63.583,05

2009: € 42.767,16

2010: € 15.248,25

Die Mieteinnahmen wurden in der erklärten Höhe angesetzt.

Tz.11 Zinsaufwand für Mezzaninkapital

Wie bereits in Tz. 5 genau dargestellt, ist aus Sicht der Prüferin die Übernahme der Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft mit der gleichzeitigen Einräumung eines Mezzaninkapitals eine privat veranlasste Hingabe an finanziellen Mittel durch den Gesellschafter, den Bf., auch wenn diese Maßnahme aufgrund eines Umschuldungsprogrammes vorgenommen wurde, wie eine im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung nachgereichte Vereinbarung der Bank vom 16.12.2003 zeigt. In dieser Vereinbarung wandelt die Bank einen Teil ihrer Forderungen iHv € 1,4 Mio. in Mezzaninkapital zu den in Tz. 5 beschriebenen Konditionen um. Als Bedingung wird jedoch unter anderem gefordert, dass der Bf. eine "privative" Schuldenübernahme iHv € 2,3 Mio. vornimmt. Es ist dabei keine Rede, dass diese Schuldenübernahme ebenfalls als Mezzaninkapital in die Bilanz der Gesellschaft aufgenommen werden soll, bzw. diese Finanzierung durch den Bf. wie ein Mezzaninkapital bzw. zu den gleichen Konditionen wie das Mezzaninkapital der Bank vorgenommen werden soll.

Eine private Schuldenübernahme durch einen Gesellschafter ist steuerlich als Gesellschafterzuschuss oder als zusätzliche Einlage zu bewerten. Daher sind auch in diesem Fall die Zinsaufwendungen, welche durch die Fremdfinanzierung entstanden sind, weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten oder Sonderausgaben abzugsfähig.

Tz. 12 Wiederaufnahme

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2005 bis 2009 erfolgt aufgrund der Feststellungen, welche in Tz. 1 bis Tz. 11 dargestellt werden.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich darauf ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. "

Mit den **Bescheiden vom 27.06.2013** wurden die Verfahren betreffend **Einkommensteuer 2005 bis 2007 wiederaufgenommen** und begründend auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, welche in den Tz.1 bis Tz.11 dargestellt werden, verwiesen. In

den dazu erlassenen Sachbescheiden wurden die Zinsen für die vom Bf. übernommene Bankverbindlichkeit -entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung in Tz.8 - nicht zum Abzug zugelassen. Ebenso ergingen am 27.06.2013 die Einkommensteuer (erst) bescheide für die Jahre 2008 bis 2010 - den diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen folgend - jeweils ohne Abzug dieser Zinsen.

Mit Anbringen vom 24.07.2013 beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. die Verlängerung der Beschwerdefrist für die Wiederaufnahmebescheide 2005 bis 2007 und die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 bis zum 30.09.2013.

In der am 02.08.2013 eingelangten **Berufung** gegen diese Bescheide wurde auf eine noch folgende, ausführliche Begründung verwiesen. Diese langte am 02.09.2013 ein.

In dieser **Ergänzung der Berufung** brachte der steuerliche Vertreter des Bf. nach ausführlicher Wiedergabe des Sachverhalts im Wesentlichen vor, dass die Bankzinsen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stünden:

"Die Gesellschaft und ihre Gesellschafterin haben der Erhöhung des Mietentgeltes nur zugestimmt, weil ich die erwähnte Verbindlichkeit gegen die Erste Bank iHv. € 2,3 Mio. übernommen habe. Diese Zustimmung ist insofern verständlich, als sich die Gesellschaft zu dieser Zeit in einer wirtschaftlich sehr angespannten Situation befunden hat. Die Übernahme der Bankverbindlichkeit durch mich und die damit verbundene Einräumung eines Mezzaninkapitals sowie die ebenfalls damit in Zusammenhang stehende "Umwandlung" der restlichen Bankverbindlichkeit in Mezzaninkapital haben das Bilanzbild der Gesellschaft stark verbessert, da das Mezzaninkapital unternehmensrechtlich als Eigenkapital bilanziert wurde. Die privative Schuldübernahme war wie erwähnt seitens der Bank Voraussetzung für die Zustimmung zur Umwandlung ihrer eigenen Forderungen in Mezzaninkapital. Ohne die Wandlung der Bankverbindlichkeit in Mezzaninkapital hätte die Gesellschaft eventuell sogar Insolvenz anmelden müssen, was bei mir zu einem Totalausfall der Mieteinnahmen geführt hätte. Dementsprechend diene die Schuldübernahme und die Sanierung der Gesellschaft der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung iSd § 16 EStG. Eine Neuvermietung des Grundstückes wäre wohl nicht oder nur unter unverhältnismäßigem Aufwand möglich gewesen. Unter diesem Gesichtspunkt ist die Vereinbarung für beide Seiten sinnvoll und nachvollziehbar. Die Übernahme der Bankverbindlichkeit diene der Sanierung der Gesellschaft und somit dem Erhalt der gesamten Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung (und darüber hinaus auch aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalvermögen). Die Fremdkapitalzinsen stehen daher im kausalen Zusammenhang mit den erhöhten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Eine Erhöhung der Miete ist nur durch die Schuldübernahme möglich gewesen.

Die Vereinbarung über die Mieterhöhung wurde mündlich geschlossen, wobei über die Vereinbarung ein Aktenvermerk angefertigt wurde, der allerdings nicht unterfertigt ist. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist allerdings auch zwischen nahen Angehörigen (bzw. zwischen Gesellschaft und Gesellschafter) eine unterschriebene schriftliche Urkunde nicht unbedingt Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages. Vielmehr kommt es darauf an, ob die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sind und der Vertrag tatsächlich durchgeführt wird (EStR, Rz 1132 mit Verweis auf VwGH 16.12.1988, [87/14/0036](#)). Das Finanzamt 2/20/21/22 stellt dementsprechend im Bericht über die Außenprüfung nicht fest, dass die Erhöhung der Miete steuerlich nicht anzuerkennen (sondern als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren) wäre. Vielmehr werden die erhöhten Mieteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt. Gleichzeitig hat die Großbetriebsprüfung Wien die Abzugsfähigkeit der erhöhten Mietaufwendungen bei der Gesellschaft im Zuge einer Betriebsprüfung bestätigt.

Darüber hinaus ist in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des VwGH zum sogenannten "Vorteilsausgleich" zu verweisen: Demnach ist eine verdeckte Einlage / verdeckte Ausschüttung ausgeschlossen, wenn Leistung und Gegenleistung im Verhältnis stehen, sodass eine angemessene Leistungsbeziehung vorliegt. Die Beurteilung erfolgt anhand des Fremdvergleiches (KStR, Rz 609 ff mit entsprechenden Verweisen auf die VwGH-Judikatur). Die Leistungen müssen einen sachlichen und engen zeitlichen Zusammenhang aufweisen.

Im vorliegenden Fall besteht eine schriftliche Vereinbarung aus dem Jahr 2003 über die Erhöhung des Mietentgelts auf Grund der Übernahme der Bankverbindlichkeit durch den Bf. Auf den kausalen Zusammenhang zwischen den beiden Vorgängen wird in der Vereinbarung explizit hingewiesen. Dem Vorteil der Gesellschaft durch die Zinsersparnis auf Grund der Schuldübernahme steht der Vorteil des Gesellschafters durch die Erhöhung des Mietentgelts gegenüber. Daher liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der erhöhten Miete nicht vor, was auch durch die Feststellungen der Großbetriebsprüfung Wien im Zuge der Prüfung der Gesellschaft, auf die im Bericht über die Außenprüfung (Tz 7) verwiesen wird, bestätigt wird. Vielmehr handelt es sich bei den erhöhten Zahlungen tatsächlich um Mietzahlungen, die bei der Gesellschaft steuerlich abzugsfähig sind. Würde es sich dabei um verdeckte Gewinnausschüttungen handeln, könnte eine Abzugsfähigkeit durch die Außenprüfung unmöglich bestätigt werden, da diesfalls eindeutig Einkommensverwendung iSd § 8 KStG vorliegen würde. Da die erhöhte Miete keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, kann im Lichte der Rechtsprechung des VwGH zum Vorteilsausgleich auch die (der Mieterhöhung zu Grunde liegende) privative Schuldübernahme keine verdeckte Einlage darstellen.

Die Fremdkapitalzinsen aus dem von der Erste Bank übernommenen Darlehen stehen daher im Zusammenhang mit den (deswegen erhöhten) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und sind somit steuerlich abzugsfähig. Der kausale Zusammenhang zwischen Mieterhöhung und Fremdkapitalzinsen wird seitens des Finanzamtes in Tz 7 des Berichtes "laut Feststellung

der GBP Wien" ohne weitere Begründung nicht anerkannt. Eine Begründung findet sich übrigens genauso wenig in den angeführten "Feststellungen der GBP Wien" (in deren Zuständigkeit diese Feststellung gar nicht fällt), die dem Bericht beigelegt sind. Folglich sind die auf Grundlage dieser Feststellung ergangenen Bescheide schon mangels ausreichender Begründung rechtswidrig.

[...]

Sollte wider Erwarten den angeführten Argumenten nicht gefolgt werden, möchten wir vorsorglich darauf hinweisen, dass sich das Finanzamt mit der Frage beschäftigen hätte müssen, ob die Fremdkapitalzinsen aus der übernommenen Bankverbindlichkeit im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden müssen. Wie bereits erwähnt wurde mir als Gegenleistung für die Schuldübernahme iHv € 2,3 Mio. seitens der Gesellschaft einerseits Mezzaninkapital iHv € 2,0 Mio. eingeräumt und andererseits eine Verbindlichkeit am Verrechnungskonto iHv € 0,3 Mio. eingestellt.

Diesbezüglich wird in Tz 11 des Berichts über die Außenprüfung ausgeführt, dass es sich bei der Einräumung des Mezzaninkapitals um eine privat veranlasste Hingabe an finanziellen Mitteln handelt. Diese sei steuerlich als Gesellschafterzuschuss bzw. als zusätzliche Einlage zu werten. Diese Ansicht widerspricht dem vorliegenden Sachverhalt. Die aufgrund des Schuleintritts erworbene Forderung, die in weiterer Folge zum Großteil in Mezzaninkapital umgewandelt wurde, schließt einen Gesellschafterzuschuss bzw. eine zusätzliche Einlage aus.

Hinsichtlich des Betrages von € 0,3 Mio. wurde eindeutig eine entsprechende Verbindlichkeit auf meinem Verrechnungskonto bei der Gesellschaft eingestellt. Hierbei handelt es sich also keineswegs um einen steuerlichen Gesellschafterzuschuss, da ich gemäß den geltenden Bedingungen mein Guthaben am Verrechnungskonto jederzeit hätte beheben können. Diesbezüglich liegt weder eine Beteiligung am Gewinn noch am Liquidationsgewinn und somit steuerliches Fremdkapital vor. Die Verbuchung am Verrechnungskonto der Gesellschaft wird im Übrigen seitens der Außenprüfung nicht gewürdigt (obwohl die entsprechenden Kontoauszüge vorgelegt wurden), sondern die Schuldübernahme wird pauschal als "Einlage" beurteilt, ohne dass auf die vorgelegten Unterlagen Bezug genommen würde.

Hinsichtlich des Betrages von € 2,0 Mio., über den seitens der Gesellschaft Mezzaninkapital eingeräumt wurde, liegt ebenfalls kein steuerliches Eigenkapital vor. Auch hier ist weder eine Beteiligung am Gewinn noch am Liquidationsgewinn gegeben. Auch dieser Umstand wird von der Außenprüfung im Bericht nicht gewürdigt. Es liegt ein Aktenvermerk über die Vereinbarung zwischen mir und der Gesellschaft vom 22.10.2003 vor, wonach das Mezzaninkapital zu den gleichen Konditionen wie der Bank eingeräumt wird. Die Zuzählung des Darlehensbetrages im Nominale von € 2,0 Mio. erfolgt demnach durch die private Schuldübernahme der Bankverbindlichkeit in gleicher Höhe. Diese Vereinbarung wurde rund

zwei Monate vor der Übernahme der Bankverbindlichkeit getroffen. Dass die Übernahme der Bankverbindlichkeit daher zu einer Einlage in die Gesellschaft führen soll, ist nicht nachvollziehbar. Dies zeigt sich auch unmissverständlich daran, dass im geprüften Jahresabschluss der Gesellschaft das Mezzaninkapital als solches ausgewiesen und im Anhang entsprechend erläutert wurde. Hinsichtlich der Fremdüblichkeit ist anzumerken, dass die wesentlichen Vertragsgrundlagen wie bereits erwähnt schriftlich festgehalten wurden. Der entsprechende Aktenvermerk wurde zwar nicht unterzeichnet, nach der Rechtsprechung des VwGH ist die steuerliche Anerkennung von Verträgen bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich (vgl. EStR, Rz 1132 mit Verweis auf VwGH, 16.12.1988, [87/14/0036](#)).

Weiters ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass die Bank als zweifelfrei fremder Dritter Mezzaninkapital zu den gleichen Konditionen gezeichnet hat und daher die Vereinbarung steuerlich als fremdüblich anzuerkennen ist. Wenn das Finanzamt im Bericht über die Außenprüfung behauptet, dass "nicht anzunehmen ist, dass einem Fremden ein Darlehen iHv € 2,0 Mio. gewährt wird, das für die folgenden 12 Jahre weder verzinst noch getilgt werden darf, und nach Ablauf dieser 12 Jahre noch immer nicht klar ist, ob dann mit der Tilgung und Verzinsung des Darlehens begonnen werden darf", so widerspricht diese Behauptung klar dem vorliegenden Sachverhalt, da die Bank Mezzaninkapital zu ebendiesen Konditionen gezeichnet hat. Die entsprechende Vereinbarung mit der Bank war der Außenprüfung auch bekannt.

Wenn, wie soeben gezeigt wurde, keine verdeckte Einlage vorliegt, liegt bei dem von mir an die Gesellschaft überlassenen Mezzaninkapital auch kein steuerliches Eigenkapital, sondern Fremdkapital vor. Allfällige zukünftige Zinserträge aus dem Mezzanindarlehen sind daher als Einkünfte aus Kapitalvermögen zum vollen Einkommensteuertarif steuerpflichtig

Da die Fremdkapitalzinsen - falls die Anerkennung als Werbungskosten iZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht anerkannt wird - iZm zukünftigen Einkünften aus Kapitalvermögen stehen, sind sie steuerlich als Werbungskosten aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne auch VwGH, 27.2.1985, [84/13/0188](#) wonach Refinanzierungszinsen für ein Gesellschafterdarlehen beim Gesellschafter als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen sind). § 20 EStG idF BGBl I 2003/71 ist nicht anzuwenden, da die Werbungskosten nicht mit (endbesteuerten) Einkünften iSd § 97 EStG in Zusammenhang stehen, sondern die Einkünfte tarifbesteuert wären. Im Ergebnis würden sich in den einzelnen Jahren negative Einkünfte aus Kapitalvermögen ergeben, die mit den - in gleichem Betrag erhöhten - Vermietungseinkünften ausgeglichen werden können.

[...]

Seitens der Außenprüfung wird nicht dargelegt, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, sondern es wird allgemein auf die vorstehenden Feststellungen verwiesen.

Im vorliegenden Fall waren die entscheidungsrelevanten Tatsachen der Behörde sehr wohl bekannt, da in den Beilagen zur Steuererklärung ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass die Erhöhung der Miete im Zusammenhang mit der Übernahme der Bankverbindlichkeiten steht und daher die entsprechenden Zinsaufwendungen geltend gemacht werden. Wenn die Außenprüfung nun behauptet, dieser Umstand sei eine neu hervorgekommene Tatsache, so kann dieser Auffassung nicht gefolgt werden. Das Finanzamt hätte bereits im ursprünglichen Einkommensteuerverfahren auf Grund der Beilagen zur Steuererklärung zum Schluss kommen können, dass es sich bei der Schuldübernahme um eine Einlage in die Gesellschaft handelt, die mit der Mieterhöhung in keinem Zusammenhang steht. Offensichtlich hat es das Finanzamt aber unterlassen, sich mit den Beilagen auseinanderzusetzen. Die Nichtberücksichtigung dieses Umstandes bei der Bescheiderlassung erfolgte unzweifelhaft nicht deshalb, weil die Umstände dem Finanzamt nicht bekannt gewesen wären. Die relevanten Dokumente, nämlich der Aktenvermerk über die Vereinbarung betreffend Erhöhung der Miete ab 1.1.2005 und der Vertrag zwischen dem Bf. und der Bank betreffend die Schuldübernahme wurden zwar im ursprünglichen Verfahren nicht vorgelegt, diese werden seitens der Außenprüfung aber auch nicht als Beweismittel zur Darstellung eines von den bisherigen Annahmen abweichenden Sachverhaltes herangezogen. Damit liegen weder neu hervorgekommene Tatsachen noch neu hervorgekommene Beweismittel vor und daher erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht."

Das **Finanzamt legte** daraufhin die **Berufung** mit den bezughabenden Akten dem **Bundesfinanzgericht (BFG) vor** und führte in seiner Stellungnahme aus, dass die Beweismittel und Tatsachen im BP-Verfahren neu hervorgekommen seien, da die behaupteten Beilagen, die den Zusammenhang zwischen Schuldübernahme und Mieterhöhung dokumentieren würden, im Einkommensteuerakt nicht vorgelegen seien.

In einer zum Vorlagebericht eingebrachten **Stellungnahme der steuerlichen Vertretung** des Bf. brachte diese vor, dass der Zusammenhang zwischen Schuldübernahme und Mieterhöhung sowohl in den Beilagen der Einkommensteuererklärung der Jahre 2005 bis 2007 als auch im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 17.03.2009 detailliert erläutert worden sei. Beigelegt wurden die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2005 bis 2007 inklusive dem jeweiligen Auszug des Postaufgabebuchs und die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 17.03.2009.

Diese vorgelegten Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2005 bis 2007 enthalten jeweils folgende Erläuterung der Mieterhöhung: *"Der Bf. hat im Jahr 2004 eine Verbindlichkeit*

iHv € 2,3 Mio. von der Gesellschaft übernommen. Als Ausgleich wurde die Miete erhöht und die Zinsen hiervon in Abzug gebracht." Ein Satz mit vergleichbarem Inhalt findet sich auch in der vorgelegten Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 17.03.2009.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß [Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG](#) wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß [§ 323 Abs. 38 BAO](#) sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als **Beschwerden** im Sinne des [Art. 130 Abs. 1 B-VG](#) zu erledigen. Dieses Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht nimmt auf Basis des geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen den folgenden, entscheidungswesentlichen **Sachverhalt** als **erwiesen** an:

Der Bf. war im Beschwerdezeitraum im Ausmaß von 18,8 % als Gesellschafter an der A-GmbH beteiligt und fungierte auch als deren Geschäftsführer. An diese Gesellschaft vermietete er ein Grundstück zu einem niedrigen und daher nicht fremdüblichen Mietzins. Die daraus resultierenden Mieteinnahmen führte der Bf. in seinen Einkommensteuererklärungen an und brachte die Finanzierungskosten für den Kauf dieses Grundstücks in Abzug.

Im Dezember 2003 übernahm der Bf. eine Bankverbindlichkeit der Gesellschaft iHv € 2,3 Mio. Als Gegenleistung wurde ihm 12 Jahre zins- und tilgungsfreies Mezzaninkapital iHv € 2,0 Mio. eingeräumt, eine Verbindlichkeit am Verrechnungskonto iHv € 0,3 Mio. eingestellt und die Miete für das Grundstück um zirka € 60.000,- jährlich erhöht.

Aufgrund der Übernahme dieser Bankverbindlichkeit durch den Bf. stimmte die Bank der Umwandlung einer weiteren Bankverbindlichkeit iHv € 1,4 Mio. in Mezzaninkapital zu denselben Konditionen wie das des Bf. zu. So wurde das Bilanzbild der Gesellschaft deutlich verbessert, da das "neue" Mezzaninkapital iHv € 3,4 Mio. unternehmensrechtlich als Eigenkapital bilanziert und dadurch die Insolvenz der Gesellschaft abgewendet werden konnte.

In weiterer Folge verkaufte die Bank zum 31.12.2003 ihr Mezzanindarlehen gegenüber der Gesellschaft iHv € 1,4 Mio. an einen Rechtsanwalt um € 1,-.

In seinen Einkommensteuererklärungen berücksichtigte der Bf. nun ab 2005 sowohl die erhöhte Miete als auch die durch die Übernahme der Bankverbindlichkeit iHv € 2,3 Mio. resultierenden zusätzlichen Zinszahlungen.

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vorgelegten Aktenteile, die von den Verfahrensparteien eingebrachten Schriftsätze, das Abgabensinformationssystem des Bundes und das Firmenbuch und sind insoweit unstrittig.

Seitens der Gesellschaft bejahte die Großbetriebsprüfung (GBP) Wien in Absprache mit dem Fachbereich der GBP die Abzugsfähigkeit der erhöhten Mietaufwendungen, da in den Jahren zuvor der bezahlte Mietzins zu niedrig und daher nicht fremdüblich gewesen sei. Dieser Ansicht wird vom Bf. nichts entgegengehalten.

Rechtsgrundlagen

Nach § 303 Abs. 1 lit.b BAO in der ab 1. Jänner 2014 geltenden Fassung des FVwGG 2012 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes *Verfahren* auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren *neu* hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte ("Neuerungstatbestand").

Gemäß [§ 323 Abs. 37 BAO](#) tritt diese Bestimmung mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist soweit sie Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Gemäß [§ 16 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988](#) (EStG) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß [§ 20 Abs 2 EStG 1988](#) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gemäß [§ 93 Abs 1 EStG 1988](#) wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß [§ 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988](#) liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich

um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Gemäß [§ 97 Abs 1 EStG 1988](#) gilt für natürliche Personen und für Körperschaften soweit die Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten. Für natürliche Personen gilt dies auch für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1.

Erwägungen

Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide

Streitgegenständlich ist das Vorliegen von für die Verfahrenswiederaufnahme tauglichen *Wiederaufnahmegründen*.

In der Tz. 12 des den Bf. betreffenden BP-Berichts stützte die belangte Behörde ihre Wiederaufnahme auf die Außenprüfungsfeststellungen der Tz. 1 bis Tz. 11.

Dagegen brachte der Bf. vor, dass bereits vor der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 der Behörde bekannt gegeben worden war, dass er eine Verbindlichkeit iHv € 2,3 Mio. von der Gesellschaft übernommen habe, als Ausgleich die Miete erhöht und die Zinsen hiervon in Abzug gebracht worden seien. Daher seien seiner Auffassung nach keine neuen Tatsachen hervorgekommen.

Dem ist folgendes entgegen zu halten: Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente (im Zeitpunkt der Veranlagung) so vollständig bekannt gewesen sind, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Wiederaufnahmegründe sind im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist überdies der - auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen gegebene - Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (s. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 13f., und die dort angeführten Nachweise). Es obliegt somit nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung dem Abgabepflichtigen, der zuständigen (abgabenfestsetzenden) Stelle im Rahmen der jeweiligen Abgabenerklärung alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben (§ 119 BAO).

Die belangte Behörde stellte in der Tz. 5 des BP-Berichts ausdrücklich fest, *"dass aufgrund des starken Eigenkapitalcharakters dieses Mezzaninkapitals, dieses dem privaten Bereich des Bf. zuzuordnen ist und daher die Zinsaufwendungen für die Übernahme der Verbindlichkeiten der Gesellschaft keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten verursachen können."*

Dass die Zinsen in Zusammenhang mit der Einräumung von Mezzaninkapital stehen, trat erst im Zuge der Außenprüfung zu Tage, ebenso die dafür vereinbarten Konditionen (vgl. hierzu Tz. 11 Bp-Bericht), weil eben - wie der Bf. selbst einräumt - die für die Beurteilung relevanten Dokumente, nämlich der Aktenvermerk über die Vereinbarung betreffend Erhöhung der Miete ab 1.1.2005 und der Vertrag zwischen dem Bf. und der Bank betreffend die Schuldübernahme im ursprünglichen Verfahren nicht vorgelegt wurden.

Daher ist dies - entgegen dem Beschwerdevorbringen - als neue Tatsache iSd [§ 303 Abs. 1 lit b BAO](#) und somit als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu sehen und stützt die belangte Behörde auch ihre Argumentation für die Nichtabzugsfähigkeit dieser Zinsen völlig zu Recht auf diese Tatsache.

Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist auch die Abwägung zu treffen, ob die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes nicht bloß geringfügig sind. Ein Unterbleiben der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit wäre im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie zweckmäßig.

Die für die belangte Behörde neu hervorgekommene Tatsache führte jeweils zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid. Die Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer in den Jahren 2005 -2007 kann der tabellarischen Darstellung in Tz.8 des Prüfungsberichts (siehe hierzu auch die obige Sachverhaltsdarstellung) entnommen werden. Die Änderung des Gewinnes in dem dargestellten Ausmaß ist keinesfalls geringfügig und spricht im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung für die Wiederaufnahme das Prinzip der

Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2007 erweist sich somit als unbegründet.

Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide

Der Bf. vermietete sein Grundstück an die Gesellschaft (A-GmbH) bis einschließlich 2004 zu einem fremdunüblich niedrigen Mietzins. Daher sind die Einnahmen aus der erhöhten Miete ab 2005 jedenfalls als Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks zu sehen, da die Erhöhung auch der Anpassung an die Fremdüblichkeit diene.

Im Dezember 2003 übernahm der Bf. die Bankverbindlichkeit iHv € 2,3 Mio., um - aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft - seine Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks iHv etwa € 60.000,- jährlich zu erhalten. Dementsprechend sind die Zinsen für diese Bankverbindlichkeit zwar grundsätzlich als Werbungskosten im Sinne des [§ 16 Abs 1 EStG 1988](#) zu sehen, da sie der Erhaltung seiner Einnahmen aus der Vermietung dienten.

Allerdings war der Bf. in diesem Zeitraum zu 18,8 % an der Gesellschaft beteiligt und auch deren alleiniger Geschäftsführer. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) finden *"Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat"* (vgl. exemplarisch VwGH vom 18.12.2008, [2006/15/0208](#)).

Im gegenständlichen Fall übernahm der Bf. die Bankverbindlichkeit iHv € 2,3 Mio.. Als Gegenleistung wurde ihm das 12 Jahre zins- und tilgungsfreie Mezzaninkapital iHv € 2,0 Mio. eingeräumt, eine Verbindlichkeit am Verrechnungskonto iHv € 0,3 Mio. eingestellt und die Miete für das Grundstück um zirka € 60.000,- jährlich erhöht. All dies diene dem Erhalt seiner Einnahmen aus der Vermietung iHv € 60.000,- jährlich.

Wie vom Bf. zutreffend ausgeführt, zeichnete auch die Bank Mezzaninkapital zu den gleichen Konditionen. Allerdings ist nach Auffassung des erkennenden Gerichts die Bank hier nicht als zweifelsfrei fremder Dritter zu sehen. Die Bank erhielt als Gegenleistung für die Umwandlung ihrer Forderung iHv € 1,4 Mio. in Mezzaninkapital die Schuldübernahme ihrer Forderung iHv €

2,3 Mio. durch den Bf. Die Bank stimmte somit zwar tatsächlich der Umwandlung ihrer Forderung in Mezzaninkapital zu, dies aber lediglich deshalb, weil sie als Gegenleistung für ihre deutlich höhere Forderung einen zahlungskräftigeren Schuldner bekam. Schließlich verkaufte die Bank auch ihr Mezzanindarlehen iHv € 1,4 Mio. um € 1,-. Allein daraus ist zu folgern, dass das Mezzanindarlehen für die Bank keinen Wert aufwies und sie schlussendlich nicht damit rechnete, dass die Gesellschaft diese Forderung auch begleichen könnte. Im Ergebnis erhielt somit die Bank statt der Forderung gegenüber der Gesellschaft iHv € 3,7 Mio. eine Forderung gegenüber dem Bf. iHv € 2,3 Mio. Dies entspricht einer Verkürzung ihrer Forderung um etwa 38 %.

Wenn nun die Bank - als bezogen auf den Verkauf ihres Mezzanindarlehens iHv € 1,4 Mio. unabhängiger, fremder Dritter - dieses mit lediglich € 1,- bewertete, würde ein echter fremder Dritter wohl auch das Mezzanindarlehen des Bf. iHv € 2,0 Mio. als ähnlich wertlos bewerten. Somit erhielt der Bf. als Gegenleistung für die Übernahme der Bankverbindlichkeit iHv € 2,3 Mio. faktisch lediglich die Einstellung der Verbindlichkeit am Verrechnungskonto iHv € 0,3 Mio., die Erhöhung der Miete um zirka € 60.000,- und den Erhalt seiner Einnahmen aus der Vermietung iHv etwa € 60.000,-. Wird seine Forderung gegenüber der Gesellschaft iHv € 0,3 Mio. nun mit der übernommen Bankverbindlichkeit iHv € 2,3 Mio. saldiert, so bekam der Bf. durch diese Vereinbarung für eine Mieterhöhung von zirka € 60.000,- und den Erhalt seiner fremdunüblich geringen Einnahmen aus der Vermietung iHv etwa € 60.000,- zusätzliche, verzinsliche Bankverbindlichkeiten iHv € 2,0 Mio.. Da nun die Mieterhöhung von zirka € 60.000,- gerade einmal 3 % der saldierten Bankverbindlichkeit ausmachen und somit nicht einmal geeignet ist, die anfallenden Zinsen aus der Bankverbindlichkeit, geschweige denn deren Tilgung, zu decken und die Einnahmen aus der Vermietung, deren Erhalt die Schuldübernahme diente, bereits fremdunüblich gering waren, ist diese Schuldübernahme zweifelsfrei als fremdunüblich zu qualifizieren. Die Schuldübernahme hat nach Auffassung des erkennenden Gerichts somit ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis. Die dadurch entstandenen Zinsen sind daher nicht als Werbungskosten bei der Vermietung des Grundstücks zu qualifizieren.

Mangels Fremdüblichkeit ist auch der Verweis des Bf. auf die Rechtsprechung des VwGH zum sogenannten "Vorteilsausgleich" für den Bf. nicht zielführend.

Da das BFG aus den oben angeführten Gründen zur Auffassung gelangt ist, dass die Schuldübernahme der Bankverbindlichkeit durch den Bf. ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis gehabt hat und nicht fremdüblich gewesen ist, ist das vom Bf. an die Gesellschaft überlassene Mezzaninkapital folglich als verdeckte Einlage und steuerliches Eigenkapital zu qualifizieren. Zwar könnten in weiterer Folge die Schuldübernahme und somit die damit angefallenen Zinsen in Zusammenhang mit potentiellen zukünftigen Einkünften aus Kapitalvermögen stehen. Diese wären allerdings als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren und somit würde gemäß § 93 Abs 1 iVm [§ 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG](#) 1988 die Einkommensteuer

durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben werden, da der Schuldner, die Gesellschaft, ihren Sitz im Inland hätte und es sich um (verdeckte) Bezüge aus Anteilen an der Gesellschaft handeln würde. Daher würde gemäß [§ 97 Abs 1 EStG 1988](#) die Einkommensteuer durch den Steuerabzug als abgegolten gelten und in weiterer Folge gemäß [§ 20 Abs 2 EStG 1988](#) im Zusammenhang mit diesen Einkünften kein Abzug von Werbungskosten zustehen.

Im Ergebnis sind daher die durch die Schuldübernahme der Bankverbindlichkeit iHv € 2,3 Mio. durch den Bf. angefallenen Zinsen weder als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung noch bei denen aus Kapitalvermögen abzugsfähig. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt in Bezug auf die amtswegige Wiederaufnahme im Beschwerdefall nicht vor, da die Entscheidung des Bundesfinanzgericht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Auch betreffend die Sachbescheide wird eine Revision nicht zugelassen, da die Voraussetzungen für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern in der zitierten Rechtsprechung des VwGH bereits hinreichend geklärt sind und das Gericht auch hier keine Veranlassung sieht, davon abzuweichen.

Wien, am 18. Mai 2020