

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache [...], [...], vertreten durch Koll & Partner Steuerberatungsgesellschaft & Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Brunnthalgasse 1a, 2020 Hollabrunn, über die Beschwerde vom 21. Juni 2011 gegen die Bescheide des FA Hollabrunn Korneuburg Tulln - nunmehr Finanzamt Österreich - vom 13. Mai 2011, betreffend Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Mai 2021 zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer führte aus einkommensteuerlicher Sicht bis zum Veranlagungsjahr 2003 einen ***Betrieb*** in Form eines Einzelunternehmens.

Mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2004 wurde dieser Betrieb in die ***F*** ***Name*** GmbH gemäß Art III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) eingebracht. Alleingesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft ist der Beschwerdeführer. Der Betrieb der GmbH wird im Wesentlichen an den Adressen „***Adr1*** und ***Adr2***, ***Ort***“ geführt.

Das diesen Betriebsgrundstücken unmittelbar angrenzende Grundstück mit der Ortsadresse „***Adr3***, ***Ort***“ wurde vom Beschwerdeführer in den Streitjahren an eine Bank bzw. an die oben genannte GmbH vermietet. Die daraus erzielten Einkünfte erklärte er als solche aus Vermietung und Verpachtung.

Verwaltungsverfahren

Die belangte Behörde nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ am 13. Mai 2011 neue **Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 bzw. erstmalig für 2009.**

Begründend wurde ausgeführt, dass Fremdfinanzierungskosten (Zinsen) nur in Höhe von 56% absetzbar seien, da 44% des Gebäudes in die *****F*** ***Name*** GmbH** eingelegt wurden und dort auch die AfA berücksichtigt wird. Der Zinsenanteil von 44% sei daher bei der GmbH zu berücksichtigen.

Gegen die Einkommensteuerbescheide richtete sich die **Berufung vom 21. Juni 2011** mit folgender Begründung:

*„Wie dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist, wurde die Liegenschaft teilweise in die *****Name*** GmbH** eingebracht. Der Restbetrag des seinerzeit zur Finanzierung des Kaufs der Liegenschaft aufgenommene Kredit wurde - mit Zustimmung der finanzierenden Bank - nicht in die *****Name*** GmbH** eingebracht. Seitens der Sparkasse wurden keine weiteren Sicherheiten verlangt zumal der verbleibende Teil der Liegenschaft zur Gänze (an *****Bank2***** sowie neu an *****Name*** GmbH**) vermietet wurde. Der Mietaufwand in der *****Name*** GmbH** entspricht den Mieterträgen bei obiger Mandantschaft. Der vom Grundstück abgeteilte und in die GmbH eingebrachte Grund und Boden war vor Teilung und Einbringung nicht vermietet, die nach Teilung erzielten (höheren) Mieteinnahmen stehen nun den Zinsen des Restkredits gegenüber. Da die gesamte Liegenschaft nun vermietet ist, stehen uE die gesamten Restzinsen als abzugsfähige Werbungskosten zu.“*

Aufgrund der Nichtbeantwortung eines Vorhaltes vom 30. Juni 2011 wurde die Berufung jeweils mit **Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2011** als unbegründet abgewiesen.

In einem **als Berufung bezeichneten Anbringen vom 8. November 2011** stellte die steuerliche Vertretung den Antrag, die Zinsen zur Gänze als Werbungskosten anzuerkennen. Das gesamte Erdgeschoß sei an die *****Bank1***** (jetzt *****Bank2*****, *****Bank3*****) vermietet. Das Obergeschoß sei zu Büro-, Archiv- und Besprechungs- bzw. Präsentationsräumlichkeiten umgebaut, eine Verbindungstür zum Nachbargrundstück geschaffen und an die *****F*** ***Name*** GmbH** mittels mündlichem Mietvertrag ab 1. Jänner 2007 vermietet worden. Der hintere Teil der Liegenschaft, der früher von Frau *****R***** sen. bewohnt und nie vermietet wurde, wurde in die *****F*** ***Name*** GmbH** eingebracht. Es seien sämtliche im Privatvermögen verbliebene Liegenschaften zur Gänze vermietet. Aufgrund eines relativ hohen Vermietungsertrags (Umsatzrendite von rund 10%) hatte die finanzierende Bank keine Einwendungen, den Restkredit bei Grundstücksteilung weiterhin dem vermieteten Objekt zuzuordnen.

Die Berufung wurde mit **Vorlagebericht vom 29. Dezember 2011** dem Unabhängigen Finanzsenat in Wien zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit E-Mail vom 29. September 2020 wurden vom steuerlichen Vertreter unter anderem die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2007 - 2009, das Anlagenverzeichnis der GmbH für 2018 und Auszüge aus dem Kreditkonto des Beschwerdeführers übermittelt.

Mit E-Mail vom 5. Mai 2021 teilte der steuerliche Vertreter dem zuständigen Richter mit:

*„Zur Sache selber darf ich Ihnen berichten, dass der Wert jenes Grundstücksteils, das in die ***Name*** GmbH eingebracht wurde, von der finanzierenden Bank als irrelevant betreffend die Sicherheit für den gegebenen Kredit angesehen wurde. Im Zeitpunkt des Kaufs befand sich im vorderen Teil des Grundstücks (***Adr3***) ein vermietetes Haus mit positivem Ertragswert. Als Sicherheit für den Kredit wurden die Mieteinnahmen zediert und eine einverleibungsfähige Pfandurkunde notariell unterzeichnet. Diese EPU behielt ja auch nach der Abtrennung die Gültigkeit, da die EZ des vorderen Teils unverändert blieb.*

*Im hinteren Teil (***Adr2***) befanden sich mehr als hundert Jahre alte Gebäude, die schließlich abgerissen wurden. Mir wurde seitens der Stadtamtsdirektion von ***Ort *** versprochen, dass der Bauakt von damals ausgehoben werden kann und der damals gültige Quadratmeterpreis bekannt gegeben werden wird. Aus Sicht der Bank wurde dieser Teil als objektiv weitgehend wertlos angesehen, da die mehr als hundert Jahre alten Gebäude mit 0,- angesetzt werden müssen und der Grundstückspreis um die Abrisskosten vermindert werden muss. Mir wurde eine schriftliche Auskunft der Bank zu diesem Thema versprochen, die ich Ihnen gleich nach Erhalt weiterleiten werde.“*

Hinsichtlich der Höhe der Geldverkehrsspesen 2007 informierte der steuerliche Vertreter das Gericht mit zusätzlichem E-Mail vom selben Tag:

„Die Spesen haben insgesamt € 399,91 betragen. Bei Erstellung der E/A Rechnung wurden gewinnmindernd € 223,95 (=56%) angesetzt. Möglicherweise wurde dies dem Prüfer damals vorgelegt und war deshalb keine Kürzung notwendig.“

Mit E-Mail vom 7. Mai 2021 wurde dem Bundesfinanzgericht ein Mietenzessionsvertrag vom 11. Juli 2002 und die Pfandurkunde vom 12. Juli 2002 übermittelt.

In der mündlichen Verhandlung vom 12. Mai 2021 gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers an, dass trotz der Abteilung des Grundstückes keine zusätzlichen Sicherstellungen von der Bank gefordert wurden. Lediglich die Forderungen aus der Vermietung wurden zediert. Das eigentliche Asset des erworbenen Grundstücks war die vermietete Liegenschaft, diesem seien auch die gesamten Finanzierungskosten zuzurechnen. Laut dem Bauamtsdirektor von ***Ort *** betrage der Preis für Bauland Gewerbe aufgeschlossen 110 - 120 € je m². Ein potentieller Käufer des Grundstücks hätte die Abrisskosten vom Kaufpreis in Abzug gebracht. Der Ansatz des Gutachters setzt die Fortführung des Betriebs auf „***Adr2***“ voraus, was jedoch im konkreten Fall nicht zutreffend sei. Vielmehr sei das Gebäude in 2004 abgerissen worden und bis dahin nicht verwendet worden. Es bestehe daher nur ein Zusammenhang der Kreditschuld mit den Mieteinkünften. Die Zinsen werden zur Gänze durch die Mieteinnahmen bezahlt. Es war

wichtig, dass das Grundstück lastenfrei in das Betriebsvermögen der GmbH gelangte. Deshalb wurde die Kreditschuld im Privatvermögen belassen.

Die Vertreterin der belangten Behörde verwies darauf, dass ein Grundstück im Wert von 215.000,00 € in die GmbH eingelegt wurde. Die Kreditverbindlichkeit teile das Schicksal des Grundstücks zumindest rückwirkend für 7 Jahre und damit auch die Zinsen. Der Erwerb und die Einlage des Grundstücksteils erfolgten zeitnah. Der die Einlage entsprechende Restkredit kann dementsprechend nicht der Vermietungstätigkeit zugeordnet werden.

Der Beschwerdeführer beantragte die Stattgabe, die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht fasste den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist, ob und in welcher Höhe die Fremdfinanzierungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten anzusetzen sind.

1. Sachverhalt

Mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2004 wurde der ***Betrieb*** des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers (Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988) zum Stichtag 31. Dezember 2003 mit den Vorteilen des Art III UmgrStG in die ***F*** ***Name*** GmbH eingebracht.

Der Beschwerdeführer ist Alleingesellschafter der ***F*** ***Name*** GmbH und hält diese Beteiligung im Privatvermögen.

Miteingebracht wurde das Grundstück Nummer .***Gst1*** der EZ ***EZ1*** (Katastralgemeinde ***KatGem***) an der Adresse ***Adr1***, ***Ort***, auf welchem bisher der wesentliche Teil des Einzelunternehmens betrieben wurde.

Das im Privatvermögen des Beschwerdeführers befindliche Grundstück Nummer .***Gst2*** der EZ ***EZ2*** (Katastralgemeinde ***KatGem***) an der Adresse ***Adr3*** / ***Adr2***, ***Ort***, befindet sich in unmittelbarer Nachbarschaft zum Betriebsgrundstück .***Gst1*** und wurde im Zuge des Einbringungsverfahrens geteilt. Eine Teilfläche („***Adr3***“) verblieb im Privateigentum des Beschwerdeführers (weiterhin Nummer .***Gst2***). Die restliche Grundstücksfläche („***Adr2***“) wurde im Rahmen der Einbringung des ***Betrieb*** gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG rückbezogen eingelegt und zum Einbringungstichtag in die GmbH eingebracht. Die Fläche wurde zudem dem Grundstück

.***Gst1*** der EZ ***EZ1***, Katastralgemeinde ***KatGem***, zugeschrieben. Der Verkehrswert des eingelegten Grundstückes beträgt zum Einbringungsstichtag ohne Umsatzsteuer 215.000,00 €.

Das ursprüngliche Grundstück .***Gst2*** der EZ ***EZ2*** wurde vom Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 28. Juni 2002 von ***VN1*** und ***VN2*** ***R*** zu einem Preis von 472.375,00 € erworben. Die Anschaffungskosten betragen inklusive Grunderwerbsteuer 488.330,63 €.

Die Finanzierung erfolgte mittels zweier Kreditverträge über 350.000,00 € (Kontonummer ***Konto4***) und 150.000,00 € (Kontonummer ***Konto5***), die mit der ***Bank4*** am 11. Juli 2002 abgeschlossen wurden. In den beiden Kreditzusagen vom 10. Juli 2002 wird als Verwendungszweck der „Ankauf der Liegenschaft EZ ***EZ2*** GB ***KatGem*** - ***Adr2*** / ***Adr3***, ***Ort***“ angegeben.

Als Sicherheiten wurden die Hinterlegung einer beglaubigt unterfertigten Pfandurkunde im Höchstbetrag von 500.000,00 € betreffend die EZ ***EZ2*** mit der Berechtigung zur jederzeitigen Einverleibung des diesbezüglichen Pfandrechts sowie die Abtretung der Miet- und Pächtertragnisse betreffend das Objekt ***Adr2*****Adr3***, ***Ort*** gegenüber den jeweiligen Mietern gemäß separatem Zessionsvertrag vereinbart.

Eine entsprechende einverleibungsfähige Pfandurkunde wurde am 12. Juli 2002 unterschrieben. Von der Möglichkeit der Eintragung eines Pfandrechts im Grundbuch (EZ ***EZ2***) wurde seitens des Kreditgebers bis dato nicht Gebrauch gemacht.

Mit Mietenzessionsvertrag vom 11. Juli 2002 wurden sämtliche bestehenden und künftigen Mietforderungen aus der Vermietung des Objektes ***Adr2*** / ***Adr3***, ***Ort***, an die kreditgebende Bank abgetreten.

In einer Nachtragsvereinbarung vom 10. Juli 2002 wurden die Kreditforderungen zusätzlich sichergestellt. Der Beschwerdeführer erklärte sich bereit, sämtliche auf Depot Nr. ***Depot***, derzeit und künftig erliegenden Wertpapiere in vereinbarter Höhe, sowie dazugehörige Capitalplan- und Verrechnungskonten ***Konto1***, ***Konto2*** und ***Konto3*** gemäß gesonderter Verpfändungserklärung zu verpfänden und zur Kreditabdeckung zu verwenden.

Weiters wurde vereinbart, dass der Beschwerdeführer ab September 2002 monatlich insgesamt 340,00 € auf die auf den Beschwerdeführer lautenden Capitalplan- und Verrechnungskonten ***Konto1***, ***Konto2*** und ***Konto3*** einzahlen und diese Beträge in Form von Capitalplänen von noch festzulegenden Fonds, die ebenfalls zu Gunsten der Bank zu verpfänden sind, anlegen wird.

Da nur das Grundstück „***Adr2***“ in die ***F*** ***Name*** GmbH mit einem Wert von 215.000,00 € eingebracht wurde, verblieb das restliche Grundstück .***Gst2*** („***Adr3***“) im Privatvermögen des Beschwerdeführers. Die Anschaffungskosten dieses Restgrundstückes betragen nach Abzug des Verkehrswertes des eingelegten Grundstückes von den ursprünglichen Anschaffungskosten (488.330,63 €) 273.330,63 €.

Das Erdgeschoß dieses Gebäudes wird aufgrund eines schriftlichen Mietvertrages vom 23. März 1987 an die ***Bank2*** vermietet. In das Mietverhältnis, das bereits von den Voreigentümern abgeschlossen wurde, trat der Beschwerdeführer laut Punkt IV. des Kaufvertrages vom 28. Juni 2002 mit allen Rechten und Pflichten ein.

Das Obergeschoß wird aufgrund eines mündlichen Mietvertrages an die ***F*** ***Name*** GmbH als Büro-, Archiv- und Besprechungs- bzw. Präsentationsräumlichkeiten ab 1. Jänner 2007 vermietet.

Diese Mieteinnahmen fanden bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Berücksichtigung.

Das abgeteilte und eingelegte Grundstück wurde vom Zeitpunkt des Erwerbs Mitte 2002 bis zur Einlage nicht verwendet. Das Gebäude wurde in 1982 errichtet (E-Mail vom Stadtbaudirektor ***DI*** vom 10. Mai 2021 an den steuerlichen Vertreter) und in 2004 zwecks Errichtung eines von der GmbH genutzten Betriebsgebäudes abgerissen. Davor diente es den Voreigentümern als Geschäftslokal, Werkstatt und Wohnung.

Im Zusammenhang mit den beiden beschwerdegegenständlichen Krediten wurden vom Beschwerdeführer Fremdfinanzierungskosten (Geldverkehrsspesen und Zinsen) in 2007 bis 2009 als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung („***Adr3***“) in folgender Höhe geltend gemacht:

Werbungskosten	2007	2008	2009
Geldverkehrsspesen	223,95	455,40	492,54
Zinsen	20.940,44	22.519,33	13.801,56
SUMME	21.164,39	22.974,73	14.294,10

Die Geldverkehrsspesen haben 2007 insgesamt 399,91 € betragen. Davon wurden 56% als Werbungskosten angesetzt. Die Werte für 2008 und 2009 wurden in voller Höhe einkünftermindernd berücksichtigt.

Das Grundstück .***Gst2*** dient auf der Grundlage der Würdigung der aktenkundigen Beweismittel ausgehend vom ursprünglichen Umfang zu 56% der Vermietung bzw. wurde zu 44% in die ***F*** ***Name*** GmbH eingebracht.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt, dem Arbeitsbogen der Außenprüfung für den Zeitraum 2003 und 2004, dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

Der Kaufpreisanteil des eingelegten/eingebrachten Grundstückes „***Adr2***“ wird gemäß Bewertungsgutachten von Ing. ***Gutachter*** mit dem Verkehrswert zum Stichtag 1. Jänner 2004 festgestellt.

Im Übrigen ist hinsichtlich der Nutzung und Vermietung des Obergeschoßes des im Privatvermögen verbliebenen Grundstückes („***Adr3***“) bzw. des eingelegten/eingebrachten Grundstückes („***Adr2***“) den glaubhaften Aussagen des Beschwerdeführers zu folgen. Diesbezüglich bestehen auch von Seiten der belangten Behörde keine Zweifel.

Die Ermittlung der Höhe des Werbungskostenabzugs setzt voraus, festzustellen, in welchem Ausmaß ein Zusammenhang von Finanzierungsaufwendungen und finanziertem Grundstück (bzw. den Grundstücksteilen) besteht, und schließlich zu welchem Zweck das Grundstück (bzw. die Grundstücksteile) tatsächlich genutzt wurde bzw. wurden. Dies erfordert wiederum die Feststellung, zu welchem Anteil die Kreditverbindlichkeit zur Finanzierung dieses Grundstückes (der Teilflächen) beigetragen hat.

Aufgrund der unterschiedlichen Nutzbarkeit, Nutzung und des Bauzustandes beider Grundstücksteile erscheint eine Zuordnung der Verbindlichkeiten nach dem Ausmaß der Grundfläche bzw. Nutzfläche als nicht sachgerecht.

Vielmehr erscheint es notwendig, das Ausmaß der Finanzierungsbedürftigkeit der Grundstücksteile festzustellen. Diese hat sich aufgrund der vollständigen Fremdfinanzierung des Erwerbs an objektiven Werten der Teilflächen zu orientieren, um einen entsprechenden Anteil des durch den Gegensatz jeweiliger subjektiver Wertvorstellungen objektivierten Kaufpreises festzulegen. Dabei wäre es unzureichend, die Wertzumessung lediglich eines Vertragsteils (des Käufers oder der Verkäufer) einzubeziehen.

Der Beschwerdeführer bringt hinsichtlich der Wertverhältnisse der beiden Grundstücksteile .***Gst2*** vor, dass der Grundstücksteil „***Adr3***“ das wesentliche Asset des Grundstückskaus darstellte, dieses Mieterträge bringe und dafür Sorge, dass die Kreditschuld zurückgezahlt und die Zinsen bedient werden konnten. Dafür spräche auch der

abgeschlossene Mietenzessionsvertrag und die fehlende Einverleibung des Pfandrechts. Aufgrund der Eigenschaften des Gebäudes haben notwendige Abrisskosten bzw. die im Gegensatz zur Annahme des Gutachters fehlende Absicht einer Vermietung der Geschäftsflächen Berücksichtigung zu finden. Grund und Boden haben lediglich einen Wert von ca. 66.000,00 € gehabt (550 m² zu einem Grundpreis von 110,00 bis 120,00 €), sodass die Kredite und die Zinsen nach Abzug von geschätzten Abbruchkosten von ca. 51.000,00 € (nahezu) zur Gänze diesem Objekt zuordenbar wären.

Die aufgenommenen Kreditbeträge dienten zweifellos der Finanzierung des Kaufpreises inkl. Grunderwerbsteuer von 488.330,63 €. Preisanteile für die jeweiligen Teilflächen bzw. Quadratmeterpreise finden sich im Kaufvertrag nicht. Zudem war das Grundstück zu diesem Zeitpunkt noch nicht geteilt. Der Kaufpreis spiegelt nicht nur die subjektiven Werteinschätzungen des Käufers, sondern auch jene der Verkäufer wider und ist daher unter den Gesetzmäßigkeiten des Marktes in eingeschränktem Maß als objektiver Wert anzusehen.

Der finanzierte Kaufpreis ist aufgrund der Teilung und der unterschiedlichen Nutzung nach sachlichen Kriterien auf die beiden Grundstücksteile aufzuteilen. Dabei ist von Werten auszugehen, die jenen Kaufpreisanteilen nahekommen, die bei einer bereits erfolgten Grundstücksteilung im Erwerbszeitpunkt vereinbart worden wären.

Wenn der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorbringt, bei der Bewertung der „***Adr2***“ sei ein Grundstückspreis von 110,00 bis 120,00 € anzusetzen, übersieht er, dass auch der Gutachter von einem Preis von Baugrundstücken in Siedlungsgebieten von etwa 110,00 € ausgegangen ist. Dieser Wert ist jedoch aufgrund der sehr guten Geschäftslage, der Figuration, des Niveaus und der Bebauungsmöglichkeit um das 2,5-fache aufgewertet und aufgrund der Lage in der ***Adr2*** mit 20% abgewertet worden. Zusätzlich wurde ein Bebauungsabschlag in Höhe von 15% angesetzt. Damit fanden bei der Wertfeststellung auch, wie vom Beschwerdeführer gefordert, indirekt fiktive Abbruchkosten in Höhe von 16.830,00 € (510 m² zu 33,00 €) Berücksichtigung.

Wenn von Seiten des Beschwerdeführers geltend gemacht wird, dass keine wie im Bewertungsgutachten angenommene Absicht einer Vermietung, sondern der Abbruch des Gebäudes geplant war, ist dem zu entgegnen, dass laut Gutachter eine Nutzung durch Vermietung/Verpachtung zumindest für eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren möglich war. Dass aus wirtschaftlicher Überlegung des Käufers eine solche Nutzung nicht erfolgte, bedeutet jedoch nicht zwangsläufig, dass der Verkäufer diese objektive Nutzungsmöglichkeit nicht in seine Preisvorstellungen einbezogen hat. Vielmehr ist es sehr wahrscheinlich, dass er ein Gebäude, das zum Verkaufszeitpunkt ein Alter von knapp mehr als 20 Jahren hatte, zumindest mit einem Substanzwert eingepreist hatte. Zudem erscheint es durchaus als plausibel, dass durch die Lage des Grundstückes in unmittelbarer Nachbarschaft zum Betriebsgrundstück der Käufer bereit gewesen wäre, einen höheren Preis als marktüblich zu bezahlen.

Der Erwerb der EZ ***EZ2*** erfolgte Mitte 2002, die Einlage des abgeteilten Grundstücks zum 31. Dezember 2003. Es kann aufgrund der Nähe beider Zeitpunkte und dem Wissen, dass keine größeren wertbeeinflussenden Ereignisse stattgefunden haben, eine zeitliche Komponente unberücksichtigt bleiben.

Dass von Seiten der kreditgebenden Bank auf die effektive Geltendmachung des Pfandrechts verzichtet wurde (grundsätzlich durch die fehlende Einverleibung bzw. durch die Zuschreibung der Fläche „***Adr2***“ zum Nachbargrundstück), mag zwar ein Indiz für einen geringeren Substanzwert des Grundstücks darstellen, kann aber ebenso auf die leichtere Art der Geltendmachung der Sicherungsrechte durch die Abtretung der Mietforderungen zurückzuführen sein. Im Allgemeinen ist die Art der Sicherstellung der Kreditforderung nur in eingeschränktem Ausmaß geeignet, einen Finanzierungszusammenhang zu erklären, insbesondere, wenn ein objektiver Wert einer Liegenschaftsfläche vorliegt.

In Zusammenschau der vorgebrachten Argumente und der Berechnungsmodalitäten des Bewertungsgutachtens bestehen seitens des erkennenden Gerichts keine Bedenken gegen das vom Beschwerdeführer selbst beauftragte, dem Nachweis eines positiven Verkehrswerts dienende und von der belangten Behörde herangezogene Gutachten zur Feststellung des einzubeziehenden Werts des Objekts „***Adr2***“. Der dadurch festgestellte Wert von 215.000,00 € orientiert sich nicht an persönlichen Maßstäben, ist nachvollziehbar, berücksichtigt gleichermaßen den Substanz- und Ertragswert des eingelegten Grundstücksteiles und entspricht dadurch am ehesten einem schätzungsweise festzustellenden objektiven Wert.

Es war sohin zu Zwecken der Feststellung des Finanzierungszusammenhangs bzw. der Wertaufteilung beider Grundstücksteile der Wert des Objekts „***Adr2***“ laut Gutachten (215.000,00 €) in Relation zu den Anschaffungskosten der EZ ***EZ2*** (488.330,63 €) zu setzen.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. März 2019 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

Das als Berufung bezeichnete Anbringen vom 8. November 2011 ist seinem objektiven Erklärungswert nach als Vorlageantrag gemäß § 264 BAO zu werten.

Aufgrund des darin enthaltenen Antrages war gemäß § 274 Abs Z 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen, welche am 12. Mai 2021 unter Beisein beider Verfahrensparteien stattgefunden hat.

Da die Beschwerde zulässig ist, rechtzeitig eingebracht wurde (aufgrund der Verlängerung der Berufungsfrist) und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

3.1. Abzug von Fremdfinanzierungskosten als Werbungskosten

3.1.1. Zugehörigkeit der Kreditschuld zum Privatvermögen

Der Grundstücksteil „*****Adr2*****“ wurde nach dem Erwerb Mitte 2002 zunächst nicht verwendet. Eine Verpachtung der Geschäftsräumlichkeiten sei nicht angedacht gewesen. Vielmehr war der Abriss des bestehenden Gebäudes und ein Neubau zur Nutzung im *****Betrieb***** des Beschwerdeführers geplant.

Noch vor den Bautätigkeiten wurde dieser Grundstücksteil im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die neu gegründete *****F*** ***Name***** GmbH abgeteilt und dem Grundstück *****Gst1***** der EZ *****EZ1***** zugeschrieben.

Die Übertragung dieser Teilfläche aus der Sphäre des Beschwerdeführers in jene der GmbH erfolgte mittels rückbezogener Einlage gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG und Übertragung nach Art III UmgrStG.

Die gesamte, das ungeteilte Grundstück betreffende Kreditschuld wurde im Zuge der Einbringung des Betriebes nicht einbezogen. Dies lässt sich aus dem Fehlen einer entsprechenden Vereinbarung im Einbringungsvertrag bzw. einer Position in der Einbringungsbilanz schließen. Inwiefern der aushaftende Kreditbetrag, der der eingelegten Grundstücksfläche zuzurechnen ist, im Privatvermögen des Beschwerdeführers verblieb, oder akzessorisch in das Betriebsvermögen der GmbH übergang, ist vorab zur Beurteilung einer eventuellen steuerlichen Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungskosten zu klären.

§ 16 Abs 5 UmgrStG idF BGBl I Nr 71/2003 lautet auszugsweise:

„Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungstichtages

getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.“

Es ist unstrittig, dass die Voraussetzungen zur Anwendung des Art III UmgrStG wie auch jene des § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG vorliegen.

Einlagen, die in der Zeit zwischen Einbringungstichtag 31. Dezember 2003 und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages 28. September 2004 getätigt wurden, können gegenüber der übernehmenden Körperschaft *****F***** *****Name***** GmbH zum Einbringungstichtag zurückbezogen werden. Laut Punkt Neuntens 1) Einbringungsvertrag ist eine Teilfläche von rund 550 m² des Grundstückes *****Gst1***** (EZ *****EZ1*****) Gegenstand der Einbringung. In der Einbringungsbilanz wurde dazu auf der Aktivseite eine Einlage gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 215.000,00 € angesetzt. Dieser Wert entspricht dem Verkehrswert ohne Umsatzsteuer laut Bewertungsgutachten von Ing. *****Gutachter***** zum Stichtag 1. Jänner 2004 hinsichtlich der Liegenschaft *****Adr2*****, *****Ort*****. Dieser ist als der vom Beschwerdeführer angesetzte Kaufpreisanteil und der im Zuge der Einbringung fortzuführende Buchwert anzusehen.

Die Sacheinlage ist somit auf den Einbringungstichtag zurückzubeziehen und erhöht das zu übertragende Vermögen.

Die mit dieser Grundstücksfläche im Zusammenhang stehende Verbindlichkeit war nicht Gegenstand der Einbringung.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255; VwGH 30.09.2009, 2004/13/0169) bewirkt die Einbringung des gesamten Betriebes eines Einzelunternehmens mit Ausnahme eines Kredites nach Art III UmgrStG, dass das einzelne zurückbehaltene Wirtschaftsgut (Kreditverbindlichkeit) in das Privatvermögen überführt wird. Der VwGH judizierte dabei wie auch im konkreten Fall zur Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2005 (BGBl I Nr 161/2005).

Hinsichtlich der Eigenschaft als Privatvermögen kann für eine nach Art III UmgrStG zu übertragende rückbezogene Sacheinlage gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG nichts Anderes gelten. Das Grundstück wird durch die Einlage zum - gewillkürten - Betriebsvermögen der Gesellschaft. Die damit verknüpfte Kreditverbindlichkeit war zu keinem Zeitpunkt Betriebsvermögen, weder des Einzelunternehmens noch der gegründeten Gesellschaft, und verbleibt im Privatvermögen.

Strittig ist, ob die dadurch verursachten Fremdfinanzierungskosten bei der Einkünfteermittlung hinsichtlich der Vermietungstätigkeit berücksichtigt werden können.

3.1.2. Werbungskostenabzug dem Grunde nach

In den beiden Kreditzusagen vom 10. Juli 2002 wird als Verwendungszweck der „Ankauf der Liegenschaft EZ ***EZ2*** GB ***KatGem*** - ***Adr2*** / ***Adr3***, ***Ort***“ angeführt. Dass der Kreditbetrag von insgesamt 500.000,00 € tatsächlich diesem Zweck gedient hat, ist in Anbetracht der zeitlichen Nähe des Kauf- und Kreditvertragsabschlusses sowie der Höhe des Kaufpreises von 472.375,00 € evident.

Die aus diesen Kreditverträgen resultierenden Ausgaben für Zinsen und Geldverkehrsspesen haben grundsätzlich einen direkten wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung des gesamten Grundstückes .***Gst2*** (EZ ***EZ2***) im ursprünglichen Umfang.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von mit einer privaten Kreditschuld verbundenen Ausgaben als Werbungskosten sind die Regeln der Einkünfteermittlung im außerbetrieblichen Bereich anzuwenden.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind im Falle ausdrücklicher gesetzlicher Zulassung bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Im Allgemeinen sind Ausgaben für die Lebensführung gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht abzugsfähig. Dies trifft grundsätzlich für Fremdfinanzierungsausgaben im Zusammenhang mit privaten Kreditschulden zu.

Dabei ist zu beachten, dass nicht nur Fremdkapitalzinsen, sondern auch Bankspesen und Depotgebühren vom Abzugsverbot umfasst sind (*Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹ § 20 Rz 159/4).

„***Adr3***“

Jener Grundstücksteil, der bereits zum Erwerbszeitpunkt teilweise und in weiterer Folge ab 2007 zur Gänze vermietet wurde („***Adr3***“), diente in den Streitjahren der Erzielung von Mieteinnahmen.

Schuldzinsen für die Anschaffung eines Mietobjektes sind Werbungskosten (*Laudacher in Jakom EStG*¹², § 28 Rz 66). Dass jene anteiligen Fremdfinanzierungskosten, die mit der im Privatvermögen verbliebenen Grundstücksfläche („***Adr3***“) zusammenhängen, als Werbungskosten im Rahmen der Vermietungstätigkeit abzugsfähig sind, ist dem Grunde nach unbestritten und bestehen insoweit auch keine Bedenken des erkennenden Gerichts. Lediglich das Ausmaß des Finanzierungszusammenhangs war strittig.

„*****Adr2*****“

Der Ansicht des Beschwerdeführers, dass hinsichtlich der „*****Adr2*****“ Werbungskosten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung vorliegen, schließt sich das Bundesfinanzgericht nicht an. Erstens liegt objektiv keine Vermietung dieser Grundstücksfläche vor. Zweitens ermöglicht die Aktenlage - wie oben dargestellt - keine ausschließliche Zuordnung der Kreditschuld zur Fläche „*****Adr3*****“. Drittens hat selbst der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Vermietungstätigkeit die anteiligen Anschaffungskosten der „*****Adr2*****“ im Anlageverzeichnis nicht einbezogen.

Die Kreditverbindlichkeiten sind zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen. Ein Werbungskostenabzug ist möglich, wenn dazu berechtigende Einnahmen vorliegen. Es stellt sich demgemäß die Frage, welchen Zwecken die Liegenschaftsfläche „*****Adr2*****“ tatsächlich gedient hat.

Der Beschwerdeführer ist Alleingesellschafter der GmbH. Nach § 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG idF BGBl Nr 699/1991 ist der nach den §§ 16 und 17 maßgebende Wert der Sacheinlage dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben. Die Einlage des abgeteilten Grundstückes rückwirkend zum Einbringungsstichtag und die nachfolgende Einbringung dieses Vermögens gemäß Art III UmgrStG beeinflusste in dessen Höhe den Wert der privat gehaltenen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft.

Die Beteiligung des Beschwerdeführers an der GmbH ist dem außerbetrieblichen Kapitalvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind gemäß § 27 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 unter anderem Gewinnanteile aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 93 Abs 1 und 2 Z 1 lit a EStG 1988 idF BGBl Nr 400/1988 wird die Einkommensteuer für Kapitalerträge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Durch den Steuerabzug gilt für natürliche Personen die Einkommensteuer gemäß § 97 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl Nr 818/1993 als abgegolten.

Gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl Nr 818/1993 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 leg cit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Der "unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang" ist nicht im Sinne einer finalen Verknüpfung zwischen Einnahmen und Ausgaben zu verstehen. Es genügt ein klar abgrenzbarer objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen. Einen solchen Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof im Falle von Fremdkapitalzinsen gesehen, die für kreditfinanzierte Kapitalanlagen anfallen (VwGH 28.05.2008, 2005/15/0167). Die

Rechtsprechung setzt zumindest einen engeren, nicht durchbrochenen Konnex voraus (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 Rz 152/1 mit zahlreichen Judikaturverweisen).

Die Kreditverbindlichkeiten stehen nicht nur mit dem im Privatvermögen verbliebenen Grundstücksteil, sondern auch mit der gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG mit 31. Dezember 2003 eingelegten Teilfläche im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang. Durch die Kreditaufnahme wurde der Erwerb von Sachvermögen ermöglicht, welches nach Sacheinlage durch Einbringung den Wert des Kapitalvermögens (Beteiligung an der ***F*** ***Name*** GmbH) verändert hatte. Sach- und Kapitalvermögen sind jeweils dem außerbetrieblichen Bereich zuzurechnen. Unabhängig von der zeitlichen Diskrepanz zwischen Fremdkapitalaufnahme und der Schaffung von Kapitalvermögen blieb ein Zusammenhang aufgrund der tatsächlichen Nutzung zweifellos bestehen und ist ein objektiv eindeutiger Konnex von Finanzierungskosten und der Erzielung von Kapitaleinkünften gegeben.

Die durch die Kreditschuld bedingten Fremdfinanzierungskosten erwachsen zwangsläufig. Sie stehen zum Teil mit der zur Erzielung von Kapitalerträgen in einem objektiven unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang. Ob im Veranlagungszeitraum tatsächlich solche Kapitalerträge zugeflossen sind, ist irrelevant (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 Rz 152).

Ein Werbungskostenabzug ist aufgrund des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Kapitalerträgen nach § 20 Abs 2 EStG 1988 insoweit nicht möglich.

3.1.3. Werbungskostenabzug der Höhe nach

Werden Kreditverbindlichkeiten begründet, die dem Erwerb von bebauten Grundstücken dienen, so ist die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben von damit zwangsläufig erwachsenden Schuldzinsen nach der Nutzung dieses Grundstückes zu beurteilen (VwGH 02.08.2000, 97/13/0019).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich aufgrund der Feststellungen der Wert- und Nutzungsverhältnisse (siehe Punkt 1. und 2.) bezüglich der Zurechnung der Passiva zur Vermietungstätigkeit und damit der Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungskosten als Werbungskosten im Ausmaß von 56% der Berechnung der belangten Behörde an.

Die Schuldzinsen und Geldverkehrsspesen sind durch die beschwerdegegenständlichen Kreditschulden verursacht. Diese Ausgaben wurden von der belangten Behörde in einem Ausmaß von 56% als Werbungskosten anerkannt. Da ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Erzielung von Kapitalerträgen gemäß § 97 EStG 1988 zu 44% besteht, erfolgte eine dementsprechende Kürzung der Werbungskosten durch die belangte Behörde in den Streitjahren zu Recht. Die Geldverkehrsspesen 2007 wurden bereits in gekürztem Betrag als

Werbungskosten beantragt, sodass seitens der belangten Behörde richtigerweise keine Korrektur vorgenommen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

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.

Die streitgegenständlich relevante Frage des Zusammenhangs der Kreditschulden mit den damit finanzierten Grundstücksteilen war auf Ebene der Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung zu lösen.

Hinsichtlich der aufgetretenen Rechtsfragen folgt das erkennende Gericht der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die erwähnten Erkenntnisse in Punkt 3.), sodass eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vorliegt.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 19. Mai 2021

[...]