

GZ. RV/3171-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Auditor gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Stadtgemeinde Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid 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 Bw ist ein Unternehmer, dessen Einkommensverhältnisse in den Jahren 1994 bis 1999 sich nach den Daten der entsprechenden Einkommensteuerbescheide wie folgt darstellten:

Jahr	Einkünfte aus
------	---------------

	Land- und Forstwirtschaft	selbständiger Arbeit	nichtselbständiger Arbeit	Kapitalvermögen	andere Einkünfte
1994	-171.699	11.340.965	187.568	26.250	Gewerbebetrieb: - 821.926
1995	98.194	37.432.451	0	27.562	
1996	15.121	2.169.391		50.864	sonstige Einkünfte: 83.891
1997	-82.670	2.063.561	681.886	24.059	
1998	-10.328	2.192.473	747.113	3.126	
1999	21.406	4.468.429			

Der Bw. wohnt in einem im Eigentum der auf den Namen des Bw. lautenden Privatstiftung befindlichen Objekt. Die Stiftungsurkunde datiert vom 29. Juni 1994, das Stiftungsvermögen beträgt S 1.000.000. Der Stiftungszweck ist die Ausstattung und Unterstützung des Lebensunterhaltes im allgemeinen sowie die wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinne von Personen, die der Stiftungsvorstand bestimmt; die Erhaltung sowie die Anlage von Vermögenswerten aller Art, deren Verwaltung, insbesondere auch von Immobilien und Beteiligungen; die Privatstiftung ist im Rahmen der Vermögensverwaltung befugt, alle Rechtsgeschäfte abschließen, welche der Verfolgung und Verwirklichung ihres Zweckes dienen. Ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe wird nicht betrieben.

Laut Grundbuch des Bezirksgerichts Klo, Einlagezahl 007, ist der Bw. alleiniger Eigentümer der Liegenschaft J 33, die eine Baufläche von 1.352 m² umfasst, von der 105 m² auf ein Gebäude, 29 m² auf eine befestigte Baufläche und 1.218 m² auf eine Grünfläche entfallen. Das Lastenblatt der Grundbuchseinlage weist die Dienstbarkeit des Gehens und Fahrens über das Grundstück 2412/10 gemäß Punkt 9 des Schenkungsvertrags vom 30. Juni 1999 zugunsten des Grundstücks 2412/11, 2413/3 und 2414/1 aus.

In der nachfolgenden Tabelle werden die Liegenschaften, von denen sich ein Drittel im Eigentum des Bw. in den Streitjahren befunden haben, dargestellt:

Grundbuch	EZ	
G	1	Gesamtfläche (Wald) 20.188 m ² Im C-Blatt ist die Dienstbarkeit Triebwasserleitung, Zugangs- und Abfahrtsrecht hins. Gst 4711/2 4713/1 für EZ 482 eingetragen

E	2	Gesamtfläche 164.788 m ² , von der 1.709 m ² landw. genutzt werden; 60 m ² und 22 m ² entfallen auf je eine Baufläche (Gebäude); die Restfläche ist Wald. Laut C-Blatt ist die Liegenschaft mit a) der Dienstbarkeit kostenlose Benützung der Fritzersäge auf Gst. 144.146 KG 08/15 Ke gem P V Tauschvertrag vom 28. August 1929 für GB 08/15 Ke EZ 56 b) einem Pfandrecht (S 100.000) zugunsten der Raiffeisenkasse der Gemeinde S belastet.
Ke	3	Gesamtfläche 2.407.068 m ² , von der 645.625 m ² auf Alpe, 1.654.113 m ² auf Wald, 73 m ² Baufläche (Gebäude) und 107.257 m ² auf Sonstige Flächen (Ödland) entfallen. Laut C-Blatt ist die Liegenschaft mit folgenden Dienstbarkeiten belastet: 1) Verlegung der Druckrohrleitungen gem. P 6. Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag vom 25 Mai 1964 Gehen und Erhaltung des Gehsteigs gem. P 7. Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag vom 25. Mai 1964 für EZ 4 2) Dienstbarkeit Wasserrechte hins. Gst U1/2 U1/3 U2 U3 U4 KG Ke Gst U6 KG E gem. P 5 Dienstbarkeitsvertrag vom 29. Dezember 1977 für Marktgemeinde G 3) Dienstbarkeit Viehtrieb über Gst S45 KG E (Trennstück 1 aus Gst S3/1) gem. P XVIII Kaufvertrag vom 14. August 1987 für GB S15 E EZ 44 4) Dienstbarkeit der Benützung der Forststraße auf Gst U7 U1/3 U2 U3 gemäß Punkt III des Dienstbarkeitsvertrages vom 3. Januar 1990 zugunsten Gst U6a KG S15 E

Im Jahr 1989 nahm der Bw. zur Anschaffung von **25% der Anteile an der I-GmbH & Co KG** einen **Bankkredit in Höhe von S 15.000.000** auf, dessen halbjährliche Tilgungsraten S 750.000 betragen und die vierteljährlichen Zinsraten regelmäßig beglichen wurden. Da die in Rede stehende KG zum Stichtag 31. Dezember 1994 in die I-GmbH eingebbracht worden war und der Bw. den in Rede stehenden Kredit bei der Einbringung der I-GmbH & Co KG in die I-GmbH zurückbehalten hatte, stand in Streit, ob die vom Bw. infolge der Zurückbehaltung des Kredits in den Streitjahren 1995 bis 1999 bezahlten Zinszahlungen samt Kontoführungsprovisionen als nachträgliche Sonderbetriebsausgaben im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 zu werten sind.

Als Begründung für die Berücksichtigung von Zinsen in Höhe von S 435.420,73 für das Jahr 1995, S 327.837,49 für das Jahr 1996 und S 214.712,51 für das Jahr 1997 als nachträgliche Sonderbetriebsausgaben brachte der steuerlich vertretene Bw. in seinem Schreiben vom 29. Dezember 1999, in dem auf die gemäß § 200 (1) BAO vorläufig erlassenen Einkommen-

steuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 Bezug genommen wurde, im Wesentlichen vor, dass die Verbindlichkeit aus wirtschaftlichen Gründen zurückbehalten worden sei, weshalb die Kreditzinsen gemäß dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. August 1997 und vom 6. April 1996 - sofern die Verbindlichkeit planmäßig getilgt werde - nachträgliche Betriebsausgaben für den Gesellschafter der nunmehrigen I-GmbH darstellen würden.

Die Rechtslage hinsichtlich der Möglichkeit der Geltendmachung von nachträglichen Sonderbetriebsausgaben, die in diesem Fall beim Bw. zu nachträglichen negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb führen würden, sei erst mit den oben genannten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen eindeutig geklärt worden.

In der Beilage zum Schreiben vom 29. Dezember 1999 wurde dem Finanzamt eine Kopie der Aufstellung der Zinsen/Abschlussposten betreffend des Kredits des Bw. vom 10. Dezember 1999 der A-Bank übermittelt.

Mit den beim Finanzamt am 11. Mai 2000 eingelangten (berichtigten) Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 wurden u.a. die Zinsraten betreffend des in Rede stehenden Kredites als nachträgliche Sonderbetriebsausgaben hinzugefügt; in der Abgabenerklärung für das Jahr 1998 wurden die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der ehemaligen I-GmbH & Co KG - unter Berücksichtigung der 4. Zinszahlungsrate 1998 als nachträgliche Sonderbetriebsausgabe - auf insgesamt S -111.656 berichtet.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27. Oktober 2000 wurde dem Finanzamt eine Kopie des Schreibens vom 29. Dezember 1999 übermittelt und das Finanzamt ersucht, die Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 unter Berücksichtigung der nachträglichen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen endgültiger Bescheide neu festzusetzen.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 7. Mai 2001 um Nennung der wirtschaftlichen Gründen für die Zurückbehaltung der Verbindlichkeit erklärte der steuerlich vertretene Bw. in seinem Schreiben vom 26. Juni 2001, die Lebensfähigkeit der Gesellschaft zu gewährleisten. Es habe sich somit um eine Sanierungsnotwendigkeit gehandelt, "weil der Betrieb nicht fähig gewesen wäre, den Kaufpreis mitzufinanzieren". Die für den Nachweis des dargestellten Sachverhalts notwendigen Bilanzen aus den Jahren 1994 und 1995 würden umgehend nachgereicht.

In der Beilage zum Schreiben des Bw. vom 16. Juli 2001 wurden dem Finanzamt der Jahresabschluss der I-GmbH jeweils zum 31. Dezember 1994 und 31. Dezember 1995, der Jahresabschluss samt Einbringungsbilanz der in Rede stehenden KG zum 31. Dezember 1994 sowie der mit 21. August 1995 datierte Einbringungsvertrag (Sacheinlagevertrag) gemäß Art. III UmgrStG übermittelt.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen die vorläufigen Bescheide für die Jahre 1995 und 1996 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt und die Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 festgesetzt wurden, ohne die in Rede stehenden Zinsaufwände als nachträgliche Sonderbetriebsausgaben anzuerkennen.

Als Begründung dafür wurde in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1995, 1996, 1998 und 1999 auf die nachfolgende Begründung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 verwiesen: Es liege nur eine buchmäßige und keine reale Verschuldung vor. Die Behauptung, die Verbindlichkeit sei zurückbehalten worden, um die Lebensfähigkeit der Gesellschaft zu gewährleisten; die behauptete Sanierungsnotwendigkeit sei nicht entsprechend dargelegt worden. Habe der Bw. dem Finanzamt mit seinem Schreiben vom 26. Juni 2001 mitgeteilt, dass der Betrieb nicht fähig gewesen wäre, den Kaufpreis zu finanzieren, so gehe dieses Argument ins Leere, da kein entgeltlicher Erwerb, sondern eine Umgründung vorliege. Da Firmenwert und stillen Reserven das buchmäßige negative Kapital übersteigen, sei das Zurückbehalten des Kredites anlässlich der Einbringung nach Art. III UmgrStG nicht wirtschaftlich begründet. Auf die Verwaltungspraxis, RdW 1997/12 werde verwiesen.

Gegen die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erklärten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 wurde in der Berufung angemerkt, die Diktion "den Kaufpreis mitzufinanzieren" beziehe sich auf die ursprünglichen Anschaffungskosten der Anteile an der vor Umgründung (Einbringung) bestehenden I GmbH & Co KG und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten (Zinsaufwand, Kapitalrückzahlung).

Gegen die Gewährleistung, dass die Gesellschaft lebensfähig gewesen sei, wurde in der Berufung vorgebracht: Unter Heranziehung der Bilanzen der jetzigen I-GmbH aus den Jahren 1995 bis 1999 und der besonderen Betrachtung "Fonds liquide Mittel" lasse sich bei fiktiver Einbeziehung der jährlichen Tilgungsraten des Gesamtkredites (den die fünf Kommanditisten im Jahr 1989 gemeinsam in einer Gesamthöhe von S 60.000.000 aufgenommen hätten) in Höhe von S 6.000.000 und der für den gesamten Kredit entstehenden Zinsaufwände ableiten, dass "die Nichtzurückbehaltung der Verbindlichkeit in den folgenden Jahren zu einer Illiquidität und diese Zahlungsunfähigkeit schließlich als zweiter, neben der Überschuldung alternativ bestehender Insolvenzgrund zur Insolvenz geführt hätte":

Jahr	Liquide Mittel lt. Bilanz ohne Verbindlichkeit	Tilgungsrate	Zinsaufwand	Liquide Mittel mit Verbindlichkeit
------	--	--------------	-------------	------------------------------------

1995	5.390.274,00	6.000.000,00	1.741.683,32	- 2.351.409,32
1996	2.989.300,42	6.000.000,00	1.311.349,96	- 4.322.049,54
1997	6.155.513,70	6.000.000,00	858.850,04	- 703.336,34
1998	4.773.497,99	6.000.000,00	446.777,40	1.673.279,41
1999	3.112.212,35	3.000.000,00	70.068,44	42.143,91

Es sei zwar richtig, dass der erwähnte Erlass neben der planmäßigen Tilgung auch einen für das Zurückbehalten der Verbindlichkeit bestehenden wirtschaftlichen Grund verlange, doch könne dieser wirtschaftliche Grund nicht einzig, obwohl beispielsweise (erkenntlich durch die Worte "vor allem", "oder" und "anzunehmen sein") angeführt, in der Beseitigung einer Überschuldung gesehen werden.

Vielmehr sei auch in der oben dargestellten, zu erwartenden Illiquidität, zu der es bei Nicht-zurückbehaltung der Verbindlichkeit zwangsläufig gekommen "wäre", als zweiter, neben der Überschuldung alternativ stehender Insolvenzgrund, ein wirtschaftlicher Grund für die Zurückbehaltung der Verbindlichkeit und somit ein Rechtfertigungsgrund für die Geltendmachung nachträglicher Sonderbetriebsausgaben, zu sehen.

Des Weiteren sei als wirtschaftliche Begründung für die Zurückbehaltung der Verbindlichkeit erläuterungswürdig, dass "die Nichtzurückbehaltung in Folgejahren zu stark negativen Ergebnissen geführt hätte. So wäre der Jahresüberschuss im Jahr 1995 in Höhe von S 405.870,56 durch die Zinsbelastung in Höhe von S 1.741.683,32 auf einen Minusbetrag in Höhe von S 1.335.812,76 geschrumpft, im Jahr 1996 wäre der Jahresüberschuss auf -S 1.363.799,49 gesunken und im Jahr 1998 hätte der Jahresüberschuss aufgrund der Zinsbelastung ein Ergebnis von -S 8.596.131,42 erreicht."

Mit dem Schreiben vom 30. November 2001 führte der steuerliche Vertreter in Ergänzung der in der obigen Berufung genannten wirtschaftlichen Gründe folgende wirtschaftliche Begründung ins Treffen:

"Die I-GmbH hatte im Jahr der Umgründung gemäß Art III UmgrStG hohe Verbindlichkeiten gegenüber Banken. Wäre zu diesen Verbindlichkeiten die Finanzierung des eigenen Kaufpreises (gemeint: Anschaffungskosten der Anteile an der vor Umgründung bestehenden I-GmbH & Co KG) in einer Gesamthöhe von S 60.000.000 hinzugereten, wäre eine Bonität gegenüber den Banken ausgeschlossen gewesen.

Weiters muss in diesem Zusammenhang aufgezeigt werden, dass die Rückfinanzierung der durch die Privatpersonen (Kommanditisten) (u.a. der Bw.) zur Anschaffung der Anteile an der I-GmbH & Co KG aufgenommenen Kredite durch (eigene) Erträge der nunmehr bestehenden

I-GmbH einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. Einlagenrückzahlung und handelsrechtlich einer verbotenen Einlagenrückgewähr gleichkäme, weshalb schon aus diesen Erwägungen das Zurück behalten der Verbindlichkeit eine Notwendigkeit darstellte."

Mit Vorhalt des Finanzamts vom 11. Dezember 2001 wurde den in der Bescheidbegründung erwähnten Erwägungen sinngemäß hinzugefügt, dass nach der Judikatur für die Beurteilung von Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben zu prüfen sei, ob der Steuerpflichtige nach Betriebsbeendigung (Veräußerung, Aufgabe, Einbringung, etc.) alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der vormaligen Betriebsschulden setze. Soweit derartige Maßnahmen unterbleiben, würden die Zinsen nicht mehr Betriebsausgaben im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 darstellen. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, werde verwiesen. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 2001, 98/15/0126 seien für jedes Veranlagungsjahr nach der Beendigung des Betriebes die Einnahmen und die "notwendigen Ausgaben" des Steuerpflichtigen gegenüberzustellen, wobei auch auf das Vermögen des Steuerpflichtigen Bedacht zu nehmen sei (im Erkenntnis in Zusammenhang mit eventuellen Rückkauf von Lebensversicherungen). Werde der rechnerische Einnahmenüberschuss nicht zur Kredittilgung verwendet, werde die vormalige Betriebsschuld mit diesem Betrag zur Privatschuld.

Bereits 1995 habe der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ca. S 37,4 Millionen erzielt. Da ein Großteil von diesem Betrag auf eine Vergütung für eine Diensterfindung entfalle, "wäre es" dem Bw. "schon aus diesem Grund nach den o.a. Grundsätzen der Judikatur zumutbar gewesen, auch unter Berücksichtigung der Steuerbelastung die vormaligen Betriebsschulden (Einbringungsstichtag 31. Dezember 1994) zur Gänze zu tilgen." Wegen Unterbleibens dieser Tilgung verliere die Betriebsschuld nach Zufluss dieses Betrages den Betriebsschuldcharakter.

In offener Berufung werde ersucht, die Gründe dafür, dass es dem Bw. nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, präzisiert durch das Erkenntnis vom 20. September 2001, 98/15/0126, nicht zumutbar gewesen sein solle, die Betriebsschuld aus den Einnahmenüberschüssen, und hier vor allem aus den Einnahmen 1995 für die Diensterfindung, zu tilgen, substantiiert darzulegen. Dabei sei zu beachten, dass dem Bw. nach der Aktenlage bereits 1994 Patentverwertungseinkünfte von S 8.866.000 zugeflossen seien. Weiters werde im Sinne der Judikatur um Erläuterung ersucht, darzulegen, warum der Bw. die Kreditschuld zudem nicht aus seinem Vermögen gedeckt hätte.

Abgesehen von den vorstehenden Erwägungen werde der Berufungsergänzung vom

30. November 2001 entgegengehalten, dass der Bw. der Feststellung, es läge auch bei "Miteinbringung" des negativen Sonderbetriebsvermögens keine reale Überschuldung vor, nicht entgegentrete. Für die Behauptung, die Bonität gegenüber den Banken wäre bei Miteinbringung der Schulden ausgeschlossen gewesen, fehle es eines Beweises bzw. einer ausreichenden Glaubhaftmachung.

Zum Argument der Annahme einer Einlagenrückzahlung bzw. einer verbotenen Einlagenrückgewähr wurde ausgeführt: Folge man dem Argument, die Schulden wären als Finanzierung der Anteile an der Kapitalgesellschaft zu werten, "stünde schon aus diesem Grund § 20 Abs. 2 EStG 1988 dem Abzug der Zinsen entgegen: Infolge der Endbesteuerung der Ausschüttungen sind nach dieser Bestimmung Zinsen in Zusammenhang mit dem Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht abzugsfähig."

Abschließend verwies das Finanzamt auf die Bescheidbegründung.

Auf das Ersuchen des Finanzamts vom 11. Dezember 2001 folgte das nach Einbringung des Fristverlängerungsansuchen vom 14. Januar 2002 beim Finanzamt am 6. März 2002 eingelangte Antwortschreiben, diesem nach sich bei Durchsicht der im Ergänzungsersuchen erwähnten Judikate des Verwaltungsgerichtshofs (22. Oktober 1996, 95/14/0018 und sich darauf beziehend 20. September 2001, 98/15/0126) ergebe, dass die zugrundeliegenden Sachverhalte jeweils eine Betriebsbeendigung (wegen ständiger Verlusterzielung und Überschuldung) zum Gegenstand hätten. Im gegebenen Fall liege jedoch keine Betriebsbeendigung vor, vielmehr erfolge im Zuge eines Umgründungsvorganges eine Fortführung des Betriebes.

Auch der nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996 am 22. August 1997 verfasste Erlass des Bundesministeriums für Finanzen führe aus, dass die Interpretation zu § 32 Z 2 EStG dahingehend, dass Aufwandzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben nur dann anerkannt werden könnten, wenn - wie in den erwähnten Judikaten ausgeführt - die zurückbehaltene Verbindlichkeit durch vorhandene betriebliche Aktiva nicht hätte abgedeckt werden können bzw. im Veräußerungserlös keine Deckung finde, auf Umgründungsfälle, in denen es - wie im gegenständlichen Fall - zu keiner Gewinnrealisierung komme, in dieser Form nicht angewandt werden könne. Im Gegenzug werde die Anerkennung der Betriebsausgabeneigenschaft an andere Voraussetzungen (wirtschaftliche Begründung für das Zurück behalten, planmäßige Tilgung der Verbindlichkeit) geknüpft.

Für die Entscheidung in den genannten Judikaten sei zudem jeweils maßgebend, dass es zu einer Anwachung des Schuldenstandes komme, eine Tilgung nicht erfolge und lediglich Zin-

sen entrichtet würden.

Dieser Vorwurf könne jedoch im gegenständlichen Fall nicht getägtigt werden, da nicht nur eine Zahlung von Zinsen, sondern auch eine planmäßige Tilgung der Verbindlichkeit in Höhe von insgesamt S 6.000.000 jährlich erfolgt sei (auf den Bw. seien dabei jeweils S 1.500.000 entfallen).

Weiters werde darauf verwiesen, dass eine vormalige Betriebsschuld mit jenem Betrag zur Privatschuld werde, der als rechnerischer Einnahmenüberschuss nicht zur Kredittilgung verwendet werde. Der erwähnte Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. August 1997 stelle jedoch klar, dass eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit, die umgründungsbedingt im Restbetrieb zurückbehalten werde, ihre Eigenschaft als betrieblich veranlasste Verbindlichkeit nicht ändere.

Vor allem aber unter Zugrundelegung der ausdrücklichen Weisung des Bundesministeriums für Finanzen (Erlass vom 22. August 1997), dass die angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf Umgründungsfälle in der Form nicht anwendbar sei, da es zu keiner Gewinnrealisierung komme, erübrige sich auch die Darlegung der privaten Einnahmen und Ausgaben im Lichte der Zumutbarkeit.

In der Beilage zum Schreiben des Bw vom 4. März 2002 wurde dem Finanzamt ein Telefax des Kreditgebers übermittelt, mit diesem dem Bw. am 1. März 2002 wie folgt bestätigt wurde:

"Wie gewünscht, bestätigen wir Ihnen, dass wir einer Schuldübernahme hinsichtlich des an den Bw. im Juni 1989 gewährten Kredites über S 15 Mio durch die I-GmbH nicht zugestimmt hätten, insbesondere, da eine solche Schuldübernahme aufgrund eines Verstoßes gegen die Einlagenrückgewähr nichtig gewesen wäre."

In der mündlichen Erörterungsverhandlung vom 28. Oktober 2003, zu der als steuerlicher Vertreter für den Bw. Mag. K und der Berufsanwärter Mag. V erschienen waren, wurden der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. August 1997, RdW 1997, 767, das Ergänzungersuchen des Finanzamts betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 vom 7. Mai 2001 samt der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juni 2001, die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen samt den gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996, der Einkommensteuerbescheid 1997, die Berufung gegen die oben genannten Bescheide samt dem die Berufung auf die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 ausdehnenden Schreiben, das zur Berufung gegen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide ergangene Ergänzungersuchen des Finanzamts vom 11. Dezember 2001, die diesbezügliche

Vorhaltsbeantwortung, zwei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22. Oktober 1996, 95/14/0018; 20. September 2001, 98/15/0126) samt 3 Rechtssätze zu der Sammlungsnummer VwSlg 7133 F/1996, vorgelegt.

Seitens des steuerlich vertretenen Bw. wurde zu Protokoll gegeben, dass die Erste Bank die Einbringung der Schulden nie erlaubt "hätte". Auf das Beweismittel, welches der ersten Instanz bereits vorgelegt worden sei, werde verwiesen.

Mag. K: Der Bw. habe aus zivilrechtlichen, besser gesagt aus betriebswirtschaftlichen Gründen die Verbindlichkeiten nicht in die GmbH einbringen können. Die Anschaffung des Darlehensvertrages sei kostenaufwendig; eine dementsprechende Bestätigung der Bank "wäre" möglich. Der Betrieb sei weitergeführt und nur im Rahmen einer Einbringungsmaßnahme in die GmbH eingebracht worden. Dementsprechend sei diesbezüglich der Erlass vom 22. August 1997 anzuwenden, der selbst von der Behörde im ersten Ergänzungsauftrag als Maßstab vorgegeben worden sei. Spätere seitens des Finanzamts angesprochene Judikate würden sich bloß mit Fällen der Betriebsbeendigung beschäftigen und seien in keiner Weise geeignet, den speziell auf Umgründungen abstellenden Erlass vom 22. August 1997 einzuschränken.

Die Vertreterin des Finanzamts erwiderte, dass dem voran angeführten nicht zugestimmt werden könne, da es sich auch beim Umgründungsvorgang bedingt durch den Übergang der Eigentümereigenschaft auf die aufnehmende Gesellschaft um eine Betriebsveräußerung handle. Nähere Ausführungen seien dem Ersuchen um Ergänzung vom 11. Dezember 2001 (A 2001/71) zu entnehmen.

Dem Gesagten hielt Mag. K entgegen, dass diesbezüglich verkannt werde, dass im Rahmen einer Umgründung das Unternehmen als solches weitergeführt werde, es somit zu keiner Betriebsaufgabe komme. Das heiße, es komme zu keiner Versilberung der Vermögenswerte, sondern zu einer Weiterführung des Unternehmens in funktionaler Kontinuität. Konsequent habe der Verwaltungsgerichtshof die diesbezüglichen Gedanken nicht auf Fälle der Umgründung angewandt.

In Hinblick auf die Kostenfrage erkläre sich der steuerliche Vertreter bereit, innerhalb von vierzehn Tagen weitere Beweisanträge (zB.: Nennung von Zeugen, Kostentragung der Aushebung des Darlehensvertrages bei der Bank, etc.) zu stellen.

Weiters brachte Mag. K vor, dass das seitens der Finanzbehörde zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes von 1998, ergangen 2001, in seiner Erwägung auf den Inhalt des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996 verweise. Da der vom

steuerlichen Vertreter angesprochene Erlass vom 22. August 1997 datiere, ergebe sich dar- aus, dass auch die jüngste Judikatur nicht von der im Erlass geschilderten Rechtsansicht abgehe.

Abschließend gab der steuerliche Vertreter über Frage nach den Beweismittel zur Berufung zu Protokoll: "Alle mir für das Berufungsvorbringen zweckdienlich erscheinenden Mittel wurden zur Entscheidung vorgelegt."

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 11. November 2003 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat eine Bestätigung der A-Bank vom 10. November 2003 übermittelt, nach dieser der dem Bw. eingeräumte Kredit nicht besichert gewesen sei.

Mit den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995, 1997 und 1998 wurden dem Finanzamt als Einkünfte aus Kapitalvermögen Dividenden aus amerikanischen Aktien in Höhe von S 27.562,50 für das Jahr 1995, S 5.357 für das Jahr 1997 und S 3.125,95 für das Jahr 1998 angezeigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 a) 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 leg. cit. gilt für natürliche Personen die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 durch den Steuerabzug als abgegolten.

Gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen), und zwar auch beim Rechtsnachfolger. Da Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, gemäß § 20 Abs. 2 leg. cit. nicht bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden dürfen, sind Aufwendungen in Zusammenhang mit endbesteuerten Kapitaleinkünften nicht abzugsfähig. Da der Bw. einen Kredit von S 15 Millionen zur Anschaffung der Anteile an der I-GmbH & Co KG aufgenommen und endbesteuerte Einkünfte aus Anteilen an der I-GmbH in den Jahren 1995 bis 1999 bezogen hatte, waren die in Zusammenhang mit dem Gesellschaftsanteil stehenden Zinsaufwände für die Streitjahre 1995 bis 1999 gemäß § 20 Abs. 2 leg. cit. nicht als nachträgliche Sonderbetriebsausgaben, die zu negativen Ein-

künften aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1995 bis 1999 führen, anzuerkennen. Insofern war eine analoge Anwendung des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. August 1997, RdW 1997, 767, auszuschließen.

Vor diesem Hintergrund vermochten sämtliche Ausführungen des steuerlich vertretenen Bw. im Berufungsverfahren, insbesondere jene in der Berufungsergänzung vom 30. November 2001 ("dass die Rückfinanzierung der durch die Privatpersonen (Kommanditisten) (u.a. der Bw.) zur Anschaffung der Anteile an der I-GmbH & Co KG aufgenommenen Kredite durch (eigene) Erträge der nunmehr bestehenden I-GmbH einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. Einlagenrückzahlung und handelsrechtlich einer verbotenen Einlagenrückgewähr gleichkäme, weshalb schon aus diesen Erwägungen das Zurück behalten der Verbindlichkeit eine Notwendigkeit darstellte.") eine Mangelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide nicht zu beweisen. Die Antwort auf die Frage, ob die Einbringung der I-GmbH & Co KG in die I-GmbH als Betriebsaufgabe zu betrachten sei, vermochte die Entscheidung über die gegenständliche Berufung nicht zu beeinflussen.

Selbst für den Fall, die auf den Bw. entfallenden Einkünfte aus der I-GmbH wären nicht endbesteuert gewesen, wäre die Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Zinsaufwände in voller Höhe aus folgenden Gründen zu versagen gewesen:

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, besteht ein betrieblich veranlasstes Handeln eines Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Beendigung des betrieblichen Engagements darin, dass der Steuerpflichtige den allfälligen Veräußerungserlös und die ihm (bei der Betriebsaufgabe oder bei dem Zurück behalten von Wirtschaftsgütern) verbliebenen Aktiva zur Abdeckung der Schulden einsetzt. Insofern hielt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht des deutschen Bundesfinanzhofes, ab Betriebsbeendigung Ende der wirtschaftliche Zusammenhang zum Betrieb hinsichtlich jener Schulden, die mit Mitteln des Betriebes hätten erfüllt werden können (vgl. etwa das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 21. November 1989, BStBl. 1990 II 213; vgl. in diesem Sinne auch Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 32 Tz. 11.3) auch im Hinblick auf die österreichische Rechtslage für zutreffend.

Für den Fall, dass eine Verbindlichkeit anlässlich der Einbringung eines Betriebes in eine Körperschaft gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurück behalten wird, sind nach der Lehre (vgl. Doralt, EStG, 4. Auflage, Band II, Tz 77/1 zu § 32, Seite 25) die Zinsen aus der zurück behaltenen Verbindlichkeit nachträgliche Betriebsausgaben, wenn für das Zurück behalten der Verbindlichkeit ein wirtschaftlicher Grund vorliegt und die Verbindlichkeit planmäßig getilgt wird.

Die Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen, dass ein wirtschaftlicher Grund insbesondere dann vorliege, wenn die Verbindlichkeit zur Beseitigung einer Überschuldung oder zur Korrektur der Buch- und Verkehrswerte zwecks Anpassung an geplante Strukturen zurückbehalten wird, war dem in der RdW 1997, 767, veröffentlichten Erlass vom 22. August 1997 zu entnehmen.

Obwohl der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, die Frage der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben zwar grundsätzlich bejahte, traf er hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung von Verbindlichkeiten allerdings Einschränkungen. Insofern sind betrieblich begründete Verbindlichkeiten nach Betriebsaufgabe insoweit nicht mehr betrieblich veranlasst, als die Verbindlichkeiten der Finanzierung von Wirtschaftsgütern gedient haben, die der Steuerpflichtige bei der Betriebsaufgabe in sein Privatvermögen überführt hat. Im Anschluss an die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (vgl. BStBl 1990 II 213) geht die betriebliche Veranlassung aber auch insoweit, als die Verbindlichkeiten mit dem Veräußerungserlös oder durch Verwertung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden könnten, verloren.

Im gegenständlichen Berufungsfall war aus folgenden Gründen vom Fehlbestand eines wirtschaftlichen Grundes auszugehen:

Im Schreiben des steuerlich vertretenen Bw. vom 26. Juni 2001 wurde die Gewährleistung der Lebensfähigkeit der Gesellschaft ("Es handelte sich somit um eine Sanierungsnotwendigkeit, weil der Betrieb nicht fähig gewesen wäre, den Kaufpreis mitzufinanzieren.") als wirtschaftlicher Grund für die Zurückbehaltung der Verbindlichkeit genannt und als Nachweis dafür die Bilanz (der in Rede stehenden KG) aus dem Jahr 1994 und die Bilanz (der I-GmbH) aus dem Jahr 1995 angeboten. Da im Zuge der Einbringung das Kapital auf S 11.000.000 zu erhöhen (, wobei S 46.031,05 auf Kapitalrücklage entfielen), und die Eröffnungsbilanz durch die infolge einer Betriebsprüfung bei der I-GmbH veranlassten Auflösung der in beiden Bilanzen enthaltenen Bilanzposition "Rückstellung für Entsorgungskosten - S 15.000.000" zu berichtigen (und dadurch das wirtschaftliche Kapital um S 15.000.000 zu erhöhen) war, waren die bisherigen Bilanzansätze der I-GmbH zu ändern und sprachen daher nicht für das in Rede stehende Vorbringen des steuerlich vertretenen Bw..

Dem Argument des steuerlichen Vertreters (in der Berufung), die Nichtzurückbehaltung der in

Rede stehenden Verbindlichkeit "hätte zu einer Illiquidität und diese Zahlungsunfähigkeit schließlich als zweiter, neben der Überschuldung alternativ bestehender Insolvenzgrund zur Insolvenz geführt", war das Schreiben (Ergänzungersuchen) des Finanzamts vom 11. Dezember 2001 entgegenzuhalten, mit dem das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter vorgehalten hatte, der Ansicht, es läge eine buchmäßige, aber keine reale Verschuldung vor, nicht widersprochen zu haben. Da eine buchmäßige Verschuldung nicht zwangsläufig zur Insolvenz führt, zeigten die Ausführungen in der Berufung lediglich eine Möglichkeit auf, ohne die Zwangsläufigkeit des Eintritts des vom steuerlichen Vertreter skizzierten Szenarios nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Zum besseren Verständnis sei zum Vermögen der I-GmbH bemerkt, dass die Einbringungsbilanz per 31.12.1994 die Positionen "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" (S 8.474.743,93), "sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" (S 1.618.763,82) und "Kassenbestand und Guthaben bei Banken" (S 5.473.284,61) im Umlaufvermögen enthalten hatte.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die Stände der Positionen "Kapitalrücklage" und "Eigenkapital" zum 31. Dezember der Jahre 1995, 1996 und 1997 dargestellt:

	31.12.1995	31.12.1996	31.12.1997
Kapitalrücklage	46.031,05	46.031,05	46.031,05
zuzügl. Auflösung RSt	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00
KapitalRL It Bp	15.046.031,05	15.046.031,05	15.046.031,05
Eigenkapital	31.12.1995	31.12.1996	31.12.1997
Stammkapital	12.000.000,00	12.000.000,00	12.000.000,00
KapitalRL It Bp	15.046.031,05	15.046.031,05	15.046.031,05
Bilanzgewinn	1.574.239,06	1.887.718,71	5.465.799,86
	28.620.270,11	28.933.749,76	32.511.830,91

Abgesehen davon, dass die Auflösung der Rückstellung für Entsorgungskosten die Erhöhung des wirtschaftlichen Eigenkapitals um S 15.000.000 bewirkt hatte, hatte der Bw., was seine Einkommensverhältnisse in den Jahren 1994 und 1995 anbelangt, Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 37.432.451 (inkl. einer Diensterfindungsvergütung von S 4.592.023) im Jahr 1995 erwirtschaftet. Dem (gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigten) Einkommensteuer-

bescheid für das Jahr 1994 und dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 nach betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte S 10.561.158 im Jahr 1994 bzw. S 37.516.201 im Jahr 1995. Dass der Bw. Patentverwertungseinkünfte in Höhe von S 8.866.000 im Jahr 1994 erzielt hatte, wurde dem Finanzamt mit der Beilage zu der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 angezeigt.

Obwohl der steuerlich vertretene Bw. mit dem Schreiben des Finanzamts vom 11. Dezember 2001, welches auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, und 20. September 2001, 98/15/0126, die im Jahr 1995 erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit von S 37,4 Millionen und die im Jahr 1994 zugeflossenen Patentverwertungseinkünften von S 8.866.000 Bezug genommen hatte, ersucht worden war, die Gründe für die Unmöglichkeit der Tilgung mit Mitteln aus dem Einkommen und Vermögen darzulegen, wurde dem Finanzamt lediglich das dem Schreiben vom 4. März 2002 beigelegte Schreiben der A-Bank übermittelt, mit dem das Fehlen der Bonität bei Einbringung der in Rede stehenden Verbindlichkeit bewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden sollte. Mit dem Fax vom 1. März 2002 bestätigte die A-Bank über Wunsch von Mag K, dass die Bank "einer Schuldübernahme hinsichtlich des an "den Bw. "im Juni 1989 gewährten Kredites über S 15 Mio. durch die I-GmbH nicht zugestimmt hätten, insbesondere da eine solche Schuldübernahme aufgrund eines Verstoßes gegen die Einlagenrückgewähr nichtig gewesen wäre". Da der Bw. nach der Einbringung der I GmbH & Co KG in die I-GmbH alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen gehabt hätte, aber - wie aus der "Bestätigung" der A-Bank ableitbar – nicht gesetzt hatte, vermochte der in Konjunktivform verfasste Text nur eine mögliche Verhaltensweise der E-Bank darzulegen und keine überzeugende Begründung für die Antwort des steuerlichen Vertreters auf die Frage, ob die Einkommenssituation des Bw. den Schluss zugelassen hatte, dass dem Bw. die vollständige Tilgung des Kredites bis zum Jahr 1995 zuzumuten gewesen wäre, darzustellen. Da § 20 Abs. 2 EStG 1988 den Abzug von Ausgaben in Zusammenhang von endbesteuerten Einkünften aus Anteilen an GmbHs verbietet, war eine Interpretation samt analoger Anwendung der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, und 20. September 2001, 98/15/0126, im Sinne des Bw. genauso wie eine analoge Anwendung der anlässlich des mündlichen Erörterungstermins vorgelegten drei Rechtssätze zur Sammlungsnummer VwSlg 7133 F/1996 im Sinne des Bw. entbehrlich.

Da die I-GmbH & Co KG in die I-GmbH mit Notariatsakt vom 21. August 1995 eingebracht worden war, widersprach der nur wenige Monate vor dem Einbringungsvertrag verfasste Lagebericht der I-GmbH & Co KG für das Jahr 1994 - Lagebericht: "April 1995" - der Annahme, die in Rede stehende Verbindlichkeit sei zur Korrektur der Buch- und Verkehrswerte zwecks Anpassung an geplante Strukturen zurückbehalten worden. Laut diesem Bericht sei die I-GmbH & Co KG ein Unternehmen gewesen, dessen Umsatzerlöse 1994 bei S 39,8 Millionen gelegen seien, was ca. den Vorjahresumsätzen entspreche. Trotzdem sei diese Entwicklung positiv zu sehen, da ein vormals großer Umsatzträger nur mehr einen auslaufenden Beitrag zum Gesamtumsatz geleistet habe. Eine weitere wesentliche Ertragsposition seien Mieterlöse, die mehr als S 2 Millionen zum Ergebnis beigetragen hätten. Das 1993 eingeleitete Sanierungskonzept der Firma habe fast zur Gänze 1994 abgeschlossen werden können und sei angesichts des Ergebnisses als überaus erfolgreich zu beurteilen gewesen. Der geplante Personalabbau, verbunden mit der Auslagerung verschiedener Unternehmensbereiche, habe das notwendige Resultat der Kostensenkung gebracht, obgleich im ersten Halbjahr noch zu hohe Personalkosten das Ergebnis negativ beeinträchtigt hätten. Im zweiten Halbjahr habe dann der Sollstand des Personals von 15 Personen erreicht werden können; die Personalkosten würden auch den mittelfristig angestrebten Zustand darstellen.

Die frei gewordenen Produktionsflächen hätten gegen Jahresende langfristig vermietet werden können. Dies sei eine weitere wesentliche Notwendigkeit gewesen, um die hohen Standortkosten zu reduzieren. Die nunmehrige Auslastung und Belegung der Flächen biete eine adäquate Kosten/Nutzen Relation für die Firma. Um auch die Administration den geänderten Verhältnissen und Erfordernissen anzupassen, seien mehr als S 2 Millionen in den Umbau eines Bürogebäudes investiert worden, ein weiterer Ausbau des EDV-Systems sei vorgenommen worden. Der Bilanzgewinn 1994 habe gerundet S 53.000 betragen. Der Betriebserfolg sei mit S 423.115 weit höher ausgefallen und habe deutlich die positive Entwicklung erkennen lassen (vgl. Pkt.1).

Nach Punkt 2 ("Lage der Gesellschaft") sei die internationale Stellung der Unternehmens unverändert gut. Die Bekanntheit der Produkte und die anhaltend gute Qualität werde bei den Kunden der Gesellschaft geschätzt. Große Chancen, die die Gesellschaft auch bereits teilweise genutzt hätten, biete der Markt für Promotion- und Werbeartikel. Der Auftragsstand zum Ende des Geschäftsjahres sei zufriedenstellend gewesen, kurzfristiges Bestellverfahren sei weiterhin durch die Notwendigkeit, Kapitalkosten zu reduzieren, üblich.

Nach Punkt 3 ("Vorgänge nach Schluss des Geschäftsjahres, Ausblick auf die weitere Entwicklung") zeige das erste Quartal einen zufriedenstellenden Geschäftsverlauf. Die Umsätze

hätten sich erwartungsgemäß entwickelt, die Liquidität der Gesellschaft habe weiter verbessert werden können. Die Produktion sei in allen Bereichen ausgelastet, der Auftragsstand zeige Ordereingänge, die bereits bis zum Sommer reichen würden, obwohl dies nicht saisonüblich sei. Ein Großauftrag für Benzinfreizeuge habe gewonnen werden können und "könnte auch Anschlussaufträge nach sich ziehen" (Zitat Ende). Das Geschäftsjahr 1995 lasse ein weiter stark verbessertes Ergebnis erwarten; der "turn around dürfte somit endgültig erreicht worden sein" (Zitat Ende).

Aufgrund obiger Ausführungen war die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1999 gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, 13. Februar 2004