



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 4320 L., Linzer Straße 36, vom 3. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 19. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Jahren 2006 und 2007 kaufmännischer Angestellter der Firma M.. Nach der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärungen bezog er in den Jahren 2006 und 2007 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Bw. beantragte für das Jahr 2007 unter anderem die Anerkennung eines Verlustabzuges in Höhe von 102.783,07 €. Dazu ergibt sich Folgendes aus der Aktenlage:

Mit dem Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes L., Az. 2 A 105/06 wurde in der Verlassenschaftssache nach dem Verstorbenen Johann X., geboren 1947, verstorben am 24. April 2006 der Witwe Gertrude X. unter Hinweis auf das Erb- und Pflichtteilsübereinkommen vom 13. November 2006 der Nachlass zur Gänze eingewantwortet.

Das Erb- und Pflichtteilsübereinkommen vom 13. November 2006 lautet:

*„1. Mit Ausnahme der in den Nachlass fallenden Liegenschaften werden die gesamten im Nachlass vorhandenen Aktiva seitens der Testamentserbin, der erbl. Witwe Gertrude X., in deren Eigentum beziehungsweise Verfügungsbefugnis übernommen.*

*2. Das gesamte im Nachlass vorhandene Liegenschaftsvermögen wird dem erbl. Sohn Dipl. Ing. Stefan X., 1970, in dessen Eigentum übertragen.*

*3. Im Sinne der letztwilligen Verfügung des Erblassers vom 11.04.2006 räumt nunmehr der erbl. Sohn Dipl.- Ing. Stefan X. seiner Mutter, der erbl. Witwe Gertrude X., das lebenslängliche und unentgeltliche sowie grundbücherlich sicherzustellende Dienstbarkeitsrecht des Wohnungsgebrauches gemäß § 521 ABGB hinsichtlich der gesamten Liegenschaft xxx, einschließlich des darauf errichteten Hauses, ein, verbunden mit dem Recht, sämtliche Räumlichkeiten und den Hausgarten der Liegenschaft alleine im Rahmen der Ausübung des Dienstbarkeitsrechtes des Wohnungsgebrauches zu benutzen.*

*Mit diesem Recht des Wohnungsgebrauches ist weiters verbunden das Recht, Familienangehörige beziehungsweise Betreuungspersonen ebenfalls im genannten Objekt wohnen zu lassen sowie das Recht des freien Zutritts und Aufenthalts hinsichtlich der genannten Liegenschaft samt Zubehör besuchs- weise auch für dritte Personen.*

*Die laufenden öffentlichen Abgabe und Betriebskosten der genannten Liegenschaft werden der Dauer der Ausübung dieses Wohnungsgebrauchsrechtes durch die erbl. Witwe Gertrude X. getragen und hält diese hinsichtlich dieser Lasten den erbl. Sohn Dipl.-Ing. Stefan X. vollkommen schad- und klaglos.*

*Hinsichtlich dieses Dienstbarkeitsrechtes des Wohnungsgebrauches wird vereinbart, dieses ob der Liegenschaft xxx. grundbücherlich sicherzustellen.*

*Die erbl. Witwe Gertrude X. erklärt hinsichtlich dieser Vereinbarung die Vertragsannahme.*

*Dieses der erbl. Witwe Gertrude X. letztwillig eingeräumte Dienstbarkeitsrecht des Wohnungsgebrauches wird einvernehmlich zwischen den Parteien des Verlassenschaftsverfahrens mit monatlich € 400,-- bewertet.*

*4. Weiters verpflichtet sich der erbl. Sohn Dipl.-Ing. Stefan X. der erbl. Witwe Gertrude X. gegenüber, sämtliche in den Nachlass fallende Liegenschaften weder zu belasten noch zu veräußern, wobei dieses Veräußerungsverbot für sämtliche Veräußerungsfälle, sohin auch für solche unentgeltlicher Art, vereinbart wird. Auch diesbezüglich wird die grundbücherliche Sicherstellung dieses Belastungs- und Veräußerungsverbotes vereinbart.*

*5. Hinsichtlich der Pflichtteilsansprüche der erbl. Tochter Katharina X. verpflichtet sich die Testamentserbin Gertrude X. im Einvernehmen mit dem erbl. Sohn Dipl.-Ing. Stefan X., an die erbl. Tochter Katharina X. auf ein von dieser namhaft zu machendes Konto den Betrag von € 2.200,-- binnen 14 Tagen ab Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses zu überweisen.*

*6. Mit Abschluss dieses Erbteilungs- und Pflichtteilsübereinkommens sind sämtliche wechselseitigen Erb-, Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche wechselseitig zwischen der Testamentserbin und den Pflichtteilsberechtigten erbl. Kindern bereinigt und verglichen.*

*Sämtliche Parteien kommen überein, dass die jeweils sie allenfalls treffenden Erbschaftssteuern durch die jeweiligen Parteien getragen werden."*

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit einer sonstigen Gutschrift von 2.674,80 € festgesetzt. Der in der elektronischen Abgabenerklärung geltend gemachte Verlustabzug in Höhe von 102.783,07 € wurde vom Finanzamt nicht anerkannt. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

*„Bei der Ermittlung des Einkommens des Erblassers gehen nicht aufgebrauchte Verlustvorträge auf seine(n) Erben über. Aufgrund des Einantwortungsbeschlusses vom 25. Jan. 2007, BG L. wurde Ihrer Mutter, der erblichen Witwe Frau Gertrude X., unter Hinweis auf das Erb- und Pflichtteilsübereinkommen vom 13. Nov. 2006, der Nachlass zur Gänze eingewantwortet.“*

*Da Sie keinen Erbteil erhalten haben, stellt das Ihnen übertragene Wirtschaftsgut (Betrieb) eindeutig ein Vermächtnis/Legat dar.*

*In Fällen, in denen ein verlustbringender Betrieb in Erfüllung eines Legates oder eines Pflichtteilsanspruches übertragen wird, steht der Verlustabzug dem(n) Erben zu und nicht dem Legatar oder Pflichtteilsberechtigten.*

*Die geltend gemachten Verlustabzüge können daher nur von der erblichen Witwe steuerlich geltend gemacht werden.“*

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, dass der Bw. als Rechtsnachfolger nach seinem Vater anzusehen ist, insofern stünden auch die in der Einkommensteuererklärung angeführten Verlustvorträge zu.

Aus der mündlichen Berufungsverhandlung am 30. Juni 2009 ergab sich noch Folgender entscheidungsrelevante Sachverhalt:

Herr Johann X. hat eine landwirtschaftliche Gärtnerei geführt. Der Gewinn bzw. Verlust in diesem Betrieb wurde gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Grund einer ordnungsgemäßen Buchhaltung ermittelt. Am Todestag des Herrn Johann X. war ein aufrechter Betrieb vorhanden. Die Betriebsaufgabe erfolgte dann in weiterer Folge durch Frau X.. Nach der Aktenlage erfolgte keine Gewinnermittlung des Berufungswerbers.

Bei Ablehnung der Anerkennung des Verlustvortrages beantragte der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 47.926,94 €. Dazu wurde ausgeführt, dass diese „Belastung“ aus Kreditrückzahlungen im Jahr 2007 resultiere. Der Bw. hätte bei Übernahme der Liegenschaften auch die darauf besicherten Bankverbindlichkeiten übernehmen müssen. Aus der Vermögenserklärung vom 13. November 2006 ergibt sich Folgendes:

Der Bw. hat folgende Aktiva zur Abgeltung seines Pflichtteilsanspruches erhalten:

Bezeichnung	Wert
Liegenschaften P.	€ 188.149,95
Guthaben bei der R-Bank., zu Depot-Nr. xxx	€ 1.976,09
Guthaben bei der V-Bank, Sparbuch-Nr. xxx	€ 86,93
Geschäftsanteile	€ 88,00

LKW Renault-Trafic-FL 29, Fahrgestell-Nr. yyy, Erstzulassung 2003	€ 7.000,00
Motorrad Honda PC 31, Fahrgestell-Nr. zzz, Erstzulassung 1996, Kennzeichen PE-56AR	€ 300,00
Guthaben bei der Z Versicherung AG, zu Unfallversicherungs-Pol.-Nr xxx	€ 96,34
<b>Summe der vom Bw. übernommenen Aktiva:</b>	<b>€ 197.697,31</b>

Der Bw. hat folgende Verbindlichkeiten in Zusammenhang mit der Abgeltung seines Pflichtteilsanspruches übernehmen müssen:

Bezeichnung	Wert
Forderung der R-Bank . Konto-Nr.	€ 40.580,45
Forderung der R-Bank . Konto-Nr.	€ 35.199,13
Forderung der A-Bank, Konto-Nr.	€ 10.180,18
Dienstnehmerforderungen und sonstige Verbindlichkeiten aus dem Gärtnereibetrieb „Johann X.“ in L.	€ 47.015,99
Forderung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, gesamt	€ 126,96
Pflegegebühren KH S.	€ 118,40
Todfallskosten gesamt:	€ 4.979,80
<b>Summe der vom Bw. übernommenen Passiva:</b>	<b>€ 138.200,91</b>

Daraus ergibt sich, dass die vom Bw. übernommenen Aktiva (€ 197.697,31) die übernommenen Passiva (€ 138.200,91) um 59.496,40 € übersteigen. Hinsichtlich des Wertes der übernommenen Liegenschaften wurde in der mündlichen Verhandlung zwar eingewendet, dass diese mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot belastet sind und daher für den Bw. nicht verwertbar wären, aber in der weiteren Folge auf die Erstellung eines Sachverständigengutachtens über den gemeinen Wert der Liegenschaften verzichtet. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurden vom Bw. ausdrücklich die Wertansätze laut Vermögenserklärung vom 13. November 2006 akzeptiert.

Zur Außergewöhnlichkeit der Belastung wurde vorgebracht, der Bw. hätte diese Darlehensrückzahlungen im Normalfall nicht gehabt. Doch aufgrund der Übernahme der Liegenschaft war er dazu verpflichtet diesen Betrag zu übernehmen. Aufgrund des Belastungs- und Veräußerungsverbotes wären die Kredite vorher schon als Belastung auf der

Liegenschaft. Hätte der Bw. diese Liegenschaft nicht übernommen, wäre es zu einer insolvenzmäßigen Abwicklung gekommen.

Zur Zwangsläufigkeit wurde vorgebracht, dass sich diese aus sittlichen Gründen ergibt. Die Mutter hätte zwar zu Lasten des Bw. das Belastungs- und Veräußerungsverbot bekommen und die Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes erhalten, es wären aber vorher die Kredite von der Bank im Grundbuch eingetragen gewesen. Die Mutter des Bw. hätte auf Grund ihres geringen Einkommens die Kredite nicht zurückzahlen können. Hätte der Bw. die Verbindlichkeiten nicht übernommen, sei ungewiss wo die Mutter des Bw. heute wohnen würde. Die Bank hätte die Liegenschaften wahrscheinlich versteigert.

Die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergäbe sich auf Grund der Höhe der Rückzahlungen im Jahr 2007 (47.926,94 €). Ein Selbstbehalt sei zu berücksichtigen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 30. Juni 2009 hat der Referent den Beschluss verkündet, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Zur Anerkennung des Verlustvortrages aus dem Betrieb des Vaters des Bw.:**

§ 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 102/2007 lauten:

*„(6) Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,*

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und*
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.*

*Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.*

*(7) Bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, können Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.“*

§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988 lautet:

*„Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist, unentgeltlich übernommen, so hat der Rechtsnachfolger die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers (Anteilsinhabers) zu übernehmen (Buchwertfortführung).“*

Der Verlustabzug steht zunächst dem Steuerpflichtigen zu, der den Verlust erwirtschaftet hat (VwGH 4. 12. 1978, 1496/77, 3171/78). Mit der Übertragung des verlusterzeugenden

Betriebes geht der Verlust nicht auf den Betriebserwerber über, sondern verbleibt beim bisherigen Betriebsinhaber.

Im Falle der Gesamtrechtsnachfolge (Erbfolge) geht der Verlustabzug auf den Erben über (VfGH v 5. 3. 1988, G 248/87). Dazu führte der Verfassungsgerichtshof aus:

*„Ausgangspunkt hierfür ist der Umstand, dass sowohl das Körperschaftssteuer- als auch das Einkommensteuerrecht grundsätzlich an wirtschaftliche Gegebenheiten anknüpfen. Trotz dieses Anknüpfungspunktes hält es der VfGH für gerechtfertigt, dass bei Kapitalgesellschaften der Verlustabzug selbst im Falle des Unterganges ihrer wirtschaftlichen Identität erhalten bleibt. Umsomehr scheint es gerechtfertigt, den Verlustabzug weiterhin zu gewähren, wenn der Steuerpflichtige stirbt und die wirtschaftliche Identität im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den (die) Erben übergeht. Der Übergang der wirtschaftlichen Identität auf den (die) Erben zeigt sich daran, dass diese(r) als Gesamtrechtsnachfolger umfassend in die wirtschaftliche (und damit auch steuerliche) Stellung des Erblassers eintritt (eintreten). So übernimmt (übernehmen) der (die) Erbe(n) sämtliche Vermögenswerte des Erblassers. Sie können einerseits die übernommenen Aktiva auf eigene Rechnung verwerten, müssen aber andererseits grundsätzlich für Verbindlichkeiten des Erblassers - insbesondere bei Fortführung eines Handelsgewerbes (siehe § 25 HGB) - eintreten. Ist ein Betrieb Bestandteil des Nachlassvermögens, sind gemäß § 6 Z 9 EStG die Buchwerte weiterzuführen. Die Fortführung der Buchwerte bewirkt, dass sämtliche damit im Zusammenhang stehende Lasten (z.B. spätere Versteuerung stiller Reserven, Auflösung steuerfreier Rücklagen) in der Person des (der) Erben fortbestehen.“*

*Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen scheint es daher gerechtfertigt, bei Ermittlung des Einkommens des Erblassers nicht aufgebrauchte Verlustvorträge auf seine(n) Erben übergehen zu lassen.“*

Aus den Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes ist zu entnehmen, dass der Übergang des Verlustvortrages eng mit der Gesamtrechtsnachfolge verbunden ist. Kein Hinweis besteht in der Rechtsprechung, dass auch bei einem Übergang auf einen Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigten der Verlustabzug bzw. Verlust des Todesjahrs des Erblassers übergehen soll, selbst wenn der Betrieb übernommen wird (EStR 2000, 4535; aA *Beiser*, RdW 00/538, 571 auch im Fall der Schenkung).

*Beiser* geht von Konzept der steuersubjektübergreifenden Buchwertverknüpfung aus. Dabei sei entscheidend, wer einen Betrieb (Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil) unter Buchwertverknüpfung (§ 6 Z 9 lit a EStG 1988) fortführt. Ob die steuersubjektübergreifende Buchwertverknüpfung auf einer Erbschaft, einer Schenkung oder einem Legat beruht, sei nicht von Bedeutung. Maßgebend sei die Buchwertverknüpfung (§ 6 Z 9 lit a EStG 1988). Sie zielt auf eine steuersubjektübergreifende Totalgewinnbesteuerung und Einmalerfassung im Sinn einer realisationsgerechten Steuerzahlungsfähigkeit ("ability to pay"). Diese Ziele würden durch einen betriebsverknüpften Verlustübergang erreicht. Das bedeute im Einzelnen, dass auch Legatäre oder Beschenkte nicht nur die Buchwerte fort führen, sondern auf sie auch die Verluste betriebsverknüpft übergehen. Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge sei für die Buchwertfortführung nach § 6 Z 9 lit a EStG 1988 nicht entscheidend. Wird die

steuerrechtliche Fortführung der Buchwerte nicht mit der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge verbunden, so sei es konsequent, auch die Übertragung von Verlusten/ Verlustvorträgen nicht mit der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge zu verbinden, sondern mit der Buchwertverknüpfung selbst. Denn die steuersubjektübergreifende Buchwertfortführung und Verlustübertragung diene exakt denselben Zielen einer konsequenten betriebsbezogenen (= steuergegenstandsausgerichteten) Totalgewinnbesteuerung und Einmalerfassung unter gleichzeitiger Berücksichtigung der Steuerzahlungsfähigkeit (des buchwertfortführenden Betriebserwerbers).

Der Bw. leitet sein Recht auf Geltendmachung des Verlustabzuges daraus ab, dass er seiner Meinung nach als Rechtsnachfolger nach seinem Vater anzusehen ist.

Gemäß § 19 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

§ 19 Abs. 1 BAO versteht unter Gesamtrechtsnachfolge jedenfalls eine solche im zivilrechtlichen Sinn (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § Tz. 2). Wer Erbe ist und somit Gesamtrechtsnachfolger des Erblasser ist, ergibt sich aus den Feststellungen im Einantwortungsbeschluss. Dabei handelt es sich um eine Vorfrage iSd § 116 BAO und die Abgabenbehörde ist an die gerichtliche Feststellung der Erbenqualität gebunden (Vgl. VwGH 25.6.1992, 91/16/0045).

Da im Einantwortungsbeschluss die Mutter des Bw. und nicht der Bw. als Erbe genannt ist, gilt der Bw. somit nicht als Gesamtrechtsnachfolger iSd. § 19 Abs. 1 BAO.

Aus der Sachlage ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall kein unentgeltlicher Betriebsübergang an den Bw. stattgefunden hat. Der Betrieb ist nach dem Tod des Betriebsinhabers an die Mutter des Bw. übergegangen, welche auch die Betriebsaufgabe durchgeführt hat. Damit ergibt sich aber auch, dass ein Übergang des Verlustvortrages an den Bw. auch auf Grund der von *Beiser* (RdW 00/538, 571) vertretenen Rechtsansicht nicht möglich ist. Weiters ist der Bw. nicht als Rechtsnachfolger nach Herrn Johann X. anzusehen. Bezüglich der Frage, wer Rechtsnachfolger nach dem Erblasser ist, ist auch der Unabhängige Finanzsenat an den Einantwortungsbeschluss des Gerichtes gebunden. In diesem wird eindeutig die Mutter des Bw. als Alleinerbin und somit als Rechtsnachfolgerin bezeichnet, sodass die diesbezüglichen Einwendungen des Bw. ins Leere gehen. Demnach war die vom Finanzamt vertretene Auffassung, wonach der vom Bw. geltend gemachte Verlustvortrag nicht anzuerkennen sei, rechtmäßig.

***Zur Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 47.926,94 €:***

§ 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 in der hier anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

*„Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:*

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

*Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.“*

§ 34 EStG 1988 knüpft an den Begriff der „Belastung“ an. Das heißt die Aufwendungen müssen mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sein (VwGH 15. 9. 1999, 99/13/0101; 10.9.1998, 96/15/0152). Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, sind nicht absetzbar (VwGH 27. 5. 2003, 99/14/0001). Von einem verlorenen Aufwand kann nicht die Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögenswert führt (VwGH 27. 5. 2003, 99/14/0001). Der Erwerb eines Wirtschaftsgutes stellt keine außergewöhnliche Belastung dar, weil ein Gegenwert erlangt wird (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Der Begriff des Gegenwerts ist nicht streng zu verstehen. Es ist nicht genau zu prüfen, ob sich Aufwendungen und Gegenwert in voller Höhe decken (Jakom/*Baldauf* EStG, 2009, § 34 Tz. 22).

Eine außergewöhnliche Belastung liegt nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenüber steht (VwGH 27. 2. 1990, 87/14/0004) bzw. Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen ist (VwGH 21. 10. 1999, 98/15/0201). Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. zur Abgeltung seines Pflichtteilsanspruches Liegenschaften erhalten. Damit verbunden war offensichtlich die Übernahme sämtlicher Verbindlichkeiten des Erblassers. Nach dem Vermögensverzeichnis vom 13. November 2006 überstiegen die übernommenen Aktiva die übernommenen Verbindlichkeiten bei weitem, sodass es im gegenständlichen Fall an einer Belastung fehlt. Selbst wenn der im Vermögensverzeichnis angesetzte Wert der Liegenschaften zu hoch gegriffen war, ergibt sich wirtschaftlich betrachtet, dass der Bw. nur durch Übernahme von Verbindlichkeiten die Liegenschaften erwerben konnte. Es liegt damit der Erwerb von Liegenschaften gegen Übernahme von Verbindlichkeiten vor, sodass die Rückzahlung der Verbindlichkeiten keine außergewöhnliche Belastung darstellen kann, weil ein Gegenwert erlangt wird (VwGH 22. 10.



1996, 92/14/0172) und nicht genau zu prüfen ist, ob sich Aufwendungen und Gegenwert in voller Höhe decken.

Schon aus diesen Gründen ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung fehlen. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob der Bw. die Schulden aus sittlichen Gründen zwangsläufig übernehmen musste oder ihn deren Rückzahlung wirtschaftlich beeinträchtigte.

Linz, am 7. Juli 2009