



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/0225-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Dr. Kurt Folk, Werner Just und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw., vom 28. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 28. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 1. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2006 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr beim Berufungswerber (Bw.) im Jahre 2001 Betriebsausgaben darstellen.

Mit Übergabevertrag vom 18. Dezember 2000 übergab der Berufungswerber (Bw.) den Forstbetrieb C an seinen Adoptivsohn D.

Die damit in Zusammenhang stehenden Kosten wie Grunderwerbsteuer i.H.v. 592.280 S und Eintragungsgebühr "Grundbuch" i.H.v. 296.140 S setzte er als laufenden Aufwand bei seinen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Jahre 2001 ab.

Beim Bw. fand im Jahre 2006 für die Jahre 2001 bis 2003 eine Außenprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 13. Oktober 2006 ausführlich dargestellt wurden:

Lt. Tz. 3 des Bp-Berichtes habe sich der Bw. neben dem Übergabepreis von 2.000.000 S den Fruchtgenuss (Punkt III) an allen Übergabsobjekten bzw. ein Belastungs- und Veräußerungsverbot (Punkt VIII) für seine Lebensdauer ausbedungen.

Danach sei die grundbürgerliche Einverleibung des Eigentumsrechtes zu Gunsten von Herrn D erfolgt.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien die Kosten für die Grunderwerbsteuer i.H.v. 592.280 S und die Eintragungsgebühr Grundbuch i.H.v. 296.140 S, somit insgesamt 888.420 S, als nichtabzugsfähige Kosten gem. § 20 EStG 1988 in Zusammenhang mit dem Erwerb eines Betriebes (Einkunftsquelle) behandelt und dem Gewinn zugerechnet worden.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 und folgte im neu erlassenen Sachbescheid den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. erhob gegen den o.a. Bescheid Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

- Im Jahre 2001 seien im Zusammenhang mit der Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von A an seinen Adoptivsohn D Grunderwerbsteuer i.H.v. 592.280 S und Grundbucheintragungsgebühr i.H.v. 296.140 S als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.
- Lt. Tz. 3 des Bp-Berichtes vom 18. Juli 2006 soll es sich hierbei um gem. § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähige Kosten handeln, die in Zusammenhang mit dem Erwerb eines Betriebes stehen.

Nach Ansicht des Bw. werde von der genannten gesetzlichen Besteuerung nicht auch die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr ins Grundbuch im Zusammenhang mit der Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes umfasst, da es sich um Objektsteuern handle, für die kein Abzugsverbot in § 20 EStG 1988 vorgesehen sei.

Der Anknüpfungspunkt für Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr ins Grundbuch sei jedoch ein (im jeweiligen Gesetz exakt definierter) Vorgang im wirtschaftlichen/rechtlichen

Verkehr, nämlich der Erwerb von Grund und Boden und die zivilrechtliche Absicherung dieses Eigentumsrechts durch Eintragung ins Grundbuch. Das Kennzeichen von Objektsteuern, wie die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr ins Grundbuch, sei die Anknüpfung an Sachverhalte bzw. bestimmte Gegenstände.

- Der Bw. beantrage daher die Anerkennung der Grunderwerbsteuer und der Grundbucheintragungsgebühr i.H.v. insgesamt 888.420 S als Betriebsausgabe.
- Weiters seien im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 91.937 S sowie ausländische Steuer i.H.v. 21.750 S und Kapitalertragsteuer i.H.v. 13.477 S berücksichtigt worden. Die Einkommensteuer 2001 sei mit Bescheid vom 11. Mai 2004 veranlagt worden, wobei ausländische Kapitaleinkünfte i.H.v. 91.937 S unter Anrechnung von ausländischer Quellensteuer i.H.v. 21.750 S ausgewiesen worden seien. Mit Schreiben vom 29. April 2005 sei jedoch im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 15. Juli 2004, C-315/02, Lenz, gem. § 299 BAO die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 11. Mai 2004 beantragt worden. Gleichzeitig sei eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2001 in Papierform übermittelt worden, wobei die ausländischen Kapitalerträge i.H.v. 105.600 S unter der Kennzahl 403 und die anrechenbare ausländische Kapitalertragsteuer i.H.v. 13.476,74 S unter der Kennzahl 375 eingetragen worden sei. Es seien in diesen Steuererklärungen aber weder unter Punkt 5 Einkünfte aus Kapitalvermögen noch unter Kennzahl 396 ausländische Quellensteuer i.H.v. 21.750 S eingetragen worden. Im angefochtenen Bescheid seien jedoch bei der Einkommensermittlung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 91.937 S und zusätzlich Kapitaleinkünfte, für die die 25 %ige Sonderbesteuerung geltend gemacht werde, i.H.v. 105.600 S berücksichtigt worden. Gleichzeitig sei sowohl Kapitalertragsteuer i.H.v. 13.477 S und ausländische Steuer i.H.v. 21.750 S angerechnet worden.
Der Bw. beantrage deshalb die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2001 dahingehend, dass für ausländische Kapitaleinkünfte i.H.v. 105.600 S die 25 %ige Sonderbesteuerung durchgeführt werde, wobei 13.477 S ausländische Quellensteuer angerechnet werden solle.

Das Finanzamt gab der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2006 teilweise statt (Stattgabe betreffend ausländischer Kapitalerträge und Abweisung betreffend Anerkennung der Grunderwerbsteuer und der Grundbucheintragungsgebühr als Betriebsausgabe) und begründete dies wie folgt:

Der Erwerb von Nachlassvermögen durch die Erben zähle zur einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Privatsphäre, auch wenn das Nachlassvermögen ganz oder zum Teil der Einkunftserzielung diene.

Der Bw. stellte gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte in diesem im Wesentlichen sein Berufungsbegehren.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Berufungsausführungen folgendermaßen ergänzt:

Erst im Jahre 2009 seien in § 20 EStG 1988 nunmehr auch die Objektsteuern aufgenommen worden; das spreche dafür, dass bis dahin die Grunderwerbsteuer nicht unter § 20 EStG 1988 zu subsumieren sei.

Weiters werde festgehalten, dass der Bw. buchführender Landwirt gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 sei.

Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt und ist den im Folgenden genannten vorgelegten Unterlagen zu entnehmen:

Mit Übergabevertrag vom 18. Dezember 2000 übergab der Bw. den Forstbetrieb Horn an seinen Adoptivsohn Herrn D gegen einen Übergabepreis i.H.v. 2.000.000 S, wobei er sich den Fruchtgenuss (Punkt III) an allen Übergabsobjekten vorbehielt und sich ein Belastungs- und Veräußerungsverbot (Punkt VIII) für seine Lebensdauer ausbedungen hatte. Die mit der Errichtung und Verbücherung des Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Erwerbsteuern wurden vom Bw. getragen (Punkt VI).

Der Bw., der seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr), bezahlte im Streitjahr 2001 die damit in Zusammenhang stehenden Kosten wie Grunderwerbsteuer i.H.v. 592.280 S und Eintragungsgebühr "Grundbuch" i.H.v. 296.140 S. Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 124 BAO hat wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 125 BAO normiert:

(1) Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt, sind Unternehmer

a) für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), dessen Umsatz in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren jeweils 5 Millionen Schilling, bei Lebensmitteleinzelhändlern und Gemischtwarenhändlern jeweils 8 Millionen Schilling, überstiegen hat, oder

b) für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 2 Millionen Schilling überstiegen hat, verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. Als Unternehmer im Sinn dieser Bestimmung gilt eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer im Sinn der einkommensteuerlichen Vorschriften anzusehen sind, auch dann, wenn ihr umsatzsteuerrechtlich keine Unternehmereigenschaft zukommt; diesfalls sind die Umsätze des Gesellschafters maßgeblich, dem die Unternehmereigenschaft zukommt.

Umsätze im Sinn der lit. a sind Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 Umsatzsteuergesetz 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen. Keine Umsätze im Sinn der lit. a sind jedoch nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze, die unter § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 und § 10 Abs. 2 Z 4 Umsatzsteuergesetz 1994 fallen oder - wären sie im Inland ausgeführt worden - fallen würden, Umsätze aus selbständiger Arbeit im Sinn der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften, Umsätze aus Geschäftsveräußerungen im Sinn des § 4 Abs. 7 Umsatzsteuergesetz 1994, bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988 ausgeführte Umsätze und Umsätze aus besonderen Waldnutzungen im Sinn der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften.

Als Wert im Sinn der lit. b ist der um den Wert der Zupachtungen erhöhte und um den Wert der Verpachtungen verminderte Einheitswert in seiner zuletzt maßgeblichen Höhe anzusetzen, wobei der Ermittlung des Wertes der Zupachtungen und Verpachtungen der nach der Art der Nutzung der betroffenen Flächen maßgebliche, bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebes angewendete Hektarsatz und in Ermangelung eines solchen der bei der Feststellung des Einheitswertes des Verpächterbetriebes für die verpachteten Flächen angewendete Hektarsatz, den das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen hat, zugrunde zu legen ist. Im Einheitswertbescheid ausgewiesene Abschläge und Zuschläge (§ 40 Bewertungsgesetz 1955) sind entsprechend zu berücksichtigen. Ist auf den Pachtgegenstand ein Hektarsatz nicht anzuwenden, so ist insoweit der darauf entfallende Ertragswert zugrunde zu legen. Eine Berücksichtigung der Abschläge und Zuschläge sowie des Ertragswertes hat bei der Wertermittlung nur insoweit zu erfolgen als das Finanzamt diese Werte auf Antrag, erforderlichenfalls von Amts wegen festgestellt hat.

(2) Sind die Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a erfüllt, so tritt die Verpflichtung nach Abs. 1 mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein, sofern sie nicht gemäß Abs. 4 aufgehoben wird. Eine nach Abs. 1 lit. a eingetretene Verpflichtung erlischt, wenn die dort

genannte Grenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird, mit Beginn des darauffolgenden Kalenderjahres.

(3) Wird die Grenze des Abs. 1 lit. b am 1. Jänner eines Jahres überschritten, so tritt die Verpflichtung nach Abs. 1, sofern sie nicht gemäß Abs. 4 aufgehoben wird, mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein, wobei für die Wertermittlung im Sinn des Abs. 1 nur solche Bescheide maßgeblich sind, die vor dem genannten 1. Jänner ergangen sind. Dies gilt entsprechend bei Nichtüberschreiten der Grenze des Abs. 1 lit. b am 1. Jänner eines Jahres für das Erlöschen der Verpflichtung nach Abs. 1 mit der Maßgabe, daß die Verpflichtung bereits mit Beginn dieses Kalenderjahres erlischt.

(4) Macht der Unternehmer glaubhaft, dass die Grenzen des Abs. 1 lit. a oder lit. b nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden sind, so hat das Finanzamt auf Antrag eine nach Abs. 2 oder 3 eingetretene Verpflichtung aufzuheben.

(5) Bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb braucht sich die jährliche Bestandsaufnahme nicht auf das stehende Holz zu erstrecken. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, welche besonderen Zusammenstellungen, Verzeichnisse und Register von buchführenden Land- und Forstwirten für steuerliche Zwecke zu führen sind.

(6) Zuständig für Bescheide gemäß Abs. 1 letzter Satz und Abs. 4 ist das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Unternehmers oder in den Fällen der Feststellung der Einkünfte (§ 187 oder § 188) des Unternehmers das zur Feststellung berufene Finanzamt.

Der Gewinn aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb wurde im gegenständlichen Fall durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, da der Bw. wegen Überschreitung der Buchführungsgrenzen gem. §§ 124, 125 BAO zur Buchführung verpflichtet war.

Gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Gewinn, der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder

Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 normiert:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 20 Abs. 1 und 2 EStG 1988 normiert:

(1) *Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

1. *Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*
2. a) *Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*
- b) *Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.*
- c) *Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.*
- d) *Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.*
- e) *Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.*
3. *Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des*

Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder

soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.

5. Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, weiters Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

6. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die auf Umsätze gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer, soweit eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 vorliegt, sowie die auf den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer. Abzugsfähig ist die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Zur Abgrenzung abzugsfähiger Betriebsausgaben von nicht abzugsfähigen Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist auf den "Veranlassungszusammenhang" abzustellen. Betriebsausgaben liegen zwar auch dann vor, wenn sie zumindest in mittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb bzw. der außerbetrieblichen Einkunftsquelle stehen; ist

allerdings der Konnex von Aufwendungen dazu unterbrochen, liegen keine abzugsfähigen Betriebsausgaben vor. Aufwendungen sind also dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, aus betrieblichen Gründen (im Interesse des konkreten Betriebs) erbracht wird. Auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Aufwendungen kommt es grundsätzlich nicht an. Unübliche Aufwendungen können jedoch auf eine private Mitveranlassung hindeuten (vgl. Jakom, EStG-Kommentar, 3. Auflage, Rz. 272 zu § 4).

Im gegenständlichen Fall hat sich der Bw. bereit erklärt, die aus dem Übergabevertrag entstandenen Kosten zu tragen. Mit diesem Vertrag wurde das land- und forstwirtschaftliche Vermögen des Bw. an seinen Adoptivsohn D übergeben. Im Hinblick darauf, dass die aus diesem Vermögen zu zielenden Einkünfte auch weiterhin dem Bw. im Rahmen seines Vorbehaltstrichtgenussrechtes verbleiben sollten, ergibt sich daraus keine Änderung der Zurechnung der Einkunftsquelle und der daraus erzielten Einkünfte. Es handelt sich bei diesem Vertrag lediglich um eine Regelung der Erbfolge. Den diesbezüglich vom Bw. lt. Übergabevertrag zu übernehmenden Aufwendungen fehlt damit eine betriebliche Veranlassung, sie stellen vielmehr Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar.

Darüber hinaus sind noch folgende Überlegungen anzustellen:

Gem. § 6 Z 2 und 3 EStG 1988 gilt für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens folgendes:

2. a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Z 13 letzter Satz ist zu beachten.

b) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist für die Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum auch der Ansatz des über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Teilwertes zulässig.

c) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)

3. Verbindlichkeiten sind gemäß Z 2 lit. a zu bewerten. Im Jahr der Aufnahme einer Verbindlichkeit ist ein Aktivposten anzusetzen

- in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Rückzahlungsbetrag und aufgenommenem Betrag und
- in Höhe der mit der Verbindlichkeit unmittelbar zusammenhängenden Geldbeschaffungskosten.

Der Aktivposten ist zwingend auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen. Die Verteilung kann gleichmäßig oder entsprechend abweichenden unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorgenommen werden.

Verbindlichkeiten sind demnach betrieblich veranlasste Schulden oder Verpflichtungen, die dem Grunde und der Höhe nach bestimmt sind. Sie haben Wirtschaftsgutcharakter, d.h. sie sind negative Wirtschaftsgüter. Der Zeitpunkt der Passivierung ist von der Fälligkeit und der Rechnungslegung unabhängig. Die Verbindlichkeit ist in jenem Zeitpunkt zu passivieren, in dem die betreffende Belastung dem Grunde nach auftritt (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke EStG 1. Band, FN 68 zu § 6).

Steuerschulden sind in jenem Zeitpunkt zu passivieren, in dem sie gem. § 4 BAO entstanden sind und zwar in Höhe des Abgabenanspruches der anspruchsberechtigten Gebietskörperschaft, der sich auf Grund der Abgabengesetze ergibt.

Gem. § 8 Abs. 1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der Abgabenanspruch mit Errichtung des Übergabevertrages am 18. Dezember 2000 entstanden ist und folglich zum 31. Dezember 2000 als Verbindlichkeit vom Bw. zu bilanzieren gewesen wäre. Eine diesbezügliche Verbindlichkeit in der Bilanz zum 31. Dezember 2000 wurde vom Bw. jedoch nicht gebildet.

Die Errichtung der Abgabe im Jahre 2001 wäre damit – verbunden mit dem Wegfall der zum 1. Jänner 2001 bestehenden Verbindlichkeit – erfolgsneutral.

Die Verpflichtung zur Tragung der mit dem Erwerb zusammenhängenden Gebühren und Abgaben (vgl. Punkt VI des Übergabevertrages) ist der Bw. am 18. Dezember 2000 anlässlich der Unterfertigung des Übergabevertrages eingegangen, die Verbindlichkeit wäre somit ebenfalls zum 31. Dezember 2000 (= Jahr des Entstehens der Verbindlichkeit) zu bilanzieren gewesen, was der Bw. aber unterließ.

Dies bedeutet aber, dass im Jahr 2001 schon deswegen keine aufwandswirksame Geltendmachung der strittigen Kosten mehr möglich ist (auch dann nicht, wenn von Betriebsausgaben auszugehen wäre), weil diese Aufwendungen bereits in der Bilanz zum 31. Dezember 2000 als Verbindlichkeiten zu erfassen und daher im Jahr 2000 aufwandswirksam geltend zu machen gewesen wären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 11. August 2010