



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/0698-W/05,  
miterledigt RV/0382-W/06,  
RV/2966-W/06, RV/3464-W/07.

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat **hat über die Berufungen** des Bw., vertreten durch Austria Treuhand Steuerberatungs AG. Zweigniederlassung Bad Vöslau (vormals: GB Treuhand Steuerberatungsgesellschaft AG., Zweigniederlassung Bad Vöslau), 2540 Bad Vöslau, Schlossplatz 5, vom 10. Dezember 2004 gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. Dezember 2004 für das Jahr **2003**, vom 27. Jänner 2005 gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 11. Jänner 2005 für das Jahr **2002**, vom 5. Jänner 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 20. Dezember 2005 für das Jahr **2004**, vom 12. Dezember 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 29. November 2006 für das Jahr **2005**, und vom 27. November 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Baden Mödling für das Jahr **2006**

### **entschieden:**

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

**A)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2002** (OZ 11 ff./2002) wurde seitens des Bw. am 24. November 2003 erstellt. In dieser Erklärung werden zwei bezugsauszahlende Stellen angegeben und der Umstand, dass der Bw. im Jahr 2002 für zwei Kinder für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen habe. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärte der Bw. als Beteiligter an Gesellschaften € 33.187,08; davon wurden € 12.091,66

ausgeschieden, weil sie auf drei Jahre verteilt wurden, sodass unter der Kennziffer 330 € 21.095,42 angegeben wurden. Unter der Kennziffer 342 (Verluste im Sinne des § 2 Abs. 2 a oder § 10 Abs. 8) wurden € -21,80 erklärt, unter der Kennziffer 346 € 3.267,72.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurden unter der Rubrik als Beteiligter an Gesellschaften laut Beilagen € -13.252,15 angegeben. Unter der Kennziffer 440 (unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) wurden € 24.486,59 erklärt. Die Tangente für die MEG L.Gasse (OZ 2/2002) weist negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 3.871,60 aus, die Tangente betreffend die H.Sch. Immob. OEG. (OZ 4/2002) solche von € 0,00 und die Tangente betreffend die Dr. A.S. und Mitbes. (OZ 6/2002) negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 4.948,64.

An Sonderausgaben wurden folgende Beträge geltend gemacht: freiwillige Beiträge und Prämien zu Personenversicherungen in Höhe von € 1.288,06, Beiträge zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum in Höhe von € 10.877,18, Kirchenbeiträge von € 75,00, Steuerberatkungskosten in Höhe von € 1.771,12.

**B)** Der Einkommensteuerersterbescheid für das Jahr 2002 (OZ 18 ff./2002) wurde am 5. März 2004 erklärangsgemäß erstellt, dieser ergab eine Abgabennachforderung in Höhe von € 3.508,71. Am 10. März 2004 wurde der Einkommensteuerbescheid gemäß § 293 b BAO berichtigt, und zwar hinsichtlich der Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages. Die festgesetzte Einkommensteuer reduzierte sich auf € 3.219,45, was eine Gutschrift von € 289,26 zur Folge hatte.

**B 1)** Mit Bescheid vom 11. Jänner 2005 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 10. März 2004 für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO **aufgehoben**. Dies mit der Begründung, dass die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Dementsprechend wurde der Einkommensteuerbescheid vom 11. Jänner 2005 (OZ 30 ff./2002) erstellt, in welchem die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung neu berechnet und festgesetzt wurden. Dieser Betrag errechnete sich aus den bis dahin angesetzten negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von € 13.252,15 zuzüglich der Verluste aus der Eigenvermietung in Höhe von € 4.431,91 (OZ 28/2002). Demnach betrugen die neuen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 8.820,24 (= Summe aus € - 3.871,60 [Tangente MEG L.GasseX] und € - 4.948,64 [Tangente Dr. A.S. und Mitbes.]). Die festgesetzte Einkommensteuer errechnete sich mit € 5.369,22, woraus sich eine Abgabennachforderung von € 2.149,77 ergab.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass die inhaltliche Rechtswidrigkeit (des aufgehobenen Bescheides) eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, somit sei die

Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen. Die beantragten Zinsen und Spesen betreffend die ehemalige Vermietung in Hirtenberg stellten keine nachträglichen Werbungskosten dar. Der daraus resultierende Verlust aus Eigenvermietung in Höhe von € 4.431,91 sei daher nicht zu berücksichtigen gewesen. Auf die abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer für 2003 werde verwiesen.

**C)** Mit Schreiben vom 27. Jänner 2005 (OZ 40 ff./2003) wurde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 **Berufung** erhoben. Zu den inhaltlichen Ausführungen wird auf den Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 verwiesen, weil inhaltliche Identität vorliegt.

**D)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2003** (OZ 22 ff./2003) wurde am 15. November 2004 erstellt. In dieser Erklärung wird eine bezugsauszahlende Stelle angegeben und der Umstand, dass der Bw. im Jahr 2003 für zwei Kinder für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen habe. Unter der Kennziffer 326 (anzusetzende Teilbeträge, weil in den Vorjahren eine Einkünfteverteilung auf 3/5/10 Jahre durchgeführt wurde) werden € 6.045,83 erklärt. Dieser Betrag entspricht den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Als Beteiligter (Mitunternehmer) erklärte der Bw. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 7.062,06. Dieser Betrag setzt sich laut einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 (OZ 4/2003) wie folgt zusammen:

- Beteiligung L.GasseX € - 160,13 (siehe Tangente OZ 21/2003);
- Beteiligung A.StraßeX: € - 3.737,48 (siehe Tangente 19/2003);
- Zwischensumme: € 3.897,61;
- Werbungskosten: **Zinsen und Spesen:** € - 3.164,45;
- Summe: € - 7.062,06.

Unter der Kennziffer 440 (unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) wurden € 36.689,44 erklärt. An Sonderausgaben wurden folgende Beträge geltend gemacht: Beiträge und Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen: € 1.419,40; Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden: € 10.586,50; Kirchenbeiträge: € 75,00; Steuerberatungskosten: € 2.952,40.

**E)** Der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2003 wurde am 2. Dezember 2004 erstellt und hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abweichend von der Steuererklärung veranlagt. Bei den negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkannte das Finanzamt nur die beiden erstangeführten Tangenten in Höhe von € 3.897,61. Die

festgesetzte Einkommensteuer, die in diesem Fall der Abgabennachforderung entsprach, errechnete sich mit € 2.127,52.

Zur Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass sämtliche Werbungskosten für die Vermietungen bei der Feststellung dieser Einkünfte zu beantragen seien und nicht erst bei der Einkommensteuererklärung. Die **Zinsen und Spesen** könnten somit nicht berücksichtigt werden.

**F)** Mit Schreiben vom 10. Dezember 2004 (OZ 31 f./2003) wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 **Berufung** erhoben und diese wie folgt begründet:

1. Einkommensteuererklärung (für) 2003: In dieser Steuererklärung seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Betrag von € 7.062,06 beantragt worden. Diese setzten sich aus Zuweisungen aus Beteiligungen im Betrag von € 3.897,61 und nachträglichen Werbungskosten im Betrag von € 3.164,45 zusammen. Die Abgabenbehörde habe nunmehr mitgeteilt, dass die Werbungskosten für die Vermietungen bei der Feststellung der Einkünfte zu beantragen seien und nicht erst bei der Einkommensteuererklärung. Aufgrund dessen könnten die Zinsen und Spesen nicht berücksichtigt werden.

2. Berufungsbegehren: Die beantragten Werbungskosten beträfen das ehemalige Objekt in xxx.H., L.StraßeX. Dieses Objekt sei im Jahr 2000 verkauft worden. Hierbei sei festzuhalten, dass mit dem Verkaufserlös die mit diesem Objekt in Verbindung stehenden Kreditverbindlichkeiten nicht haben abgedeckt werden können. Aufgrund dessen gebe es in den Folgejahren noch weitere Zins- und Spesenaufwendungen. Das Objekt habe im Alleineigentum des Bw. gestanden. Aufgrund dessen gebe es keine Feststellungserklärung und auch keine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung. Die gegenständlichen Zinsen seien nachträgliche Werbungskosten, die mit der ursprünglichen Einkunftsquelle nachträglich in Verbindung stünden und deshalb als Werbungskosten anzuerkennen seien. Vgl. EStRI § 16 RZ 4036: nachträgliche Werbungskosten, Zinsen, die nach Zufließen der Einnahmen anfielen, stellten Aufwendungen dar, wenn ein nach außen erkennbarer Veranlassungszusammenhang mit den früheren Einnahmen gegeben sei. Gemäß RZ 4036 handle es sich daher um Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988.

Dieses Berufungsschreiben wurde durch ein weiteres Schreiben vom 16. Dezember 2004 (OZ 36 f./2003) ergänzt:

Das Objekt in xxx.H., L.StraßeX, sei 2000 verkauft worden, wobei durch den Verkauf die mit der Anschaffung in Verbindung stehende Kreditverbindlichkeit nicht habe abgedeckt werden können. Die Zinsen- und Spesenaufwendungen, die für 2003 geltend gemacht worden seien, stünden somit mit den früheren Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in ursprünglichem Zusammenhang. Der letzte Satz aus RZ 4036 EStR 1998 beziehe sich auf

Werbungskosten, die mit dem Verkauf des Mietobjektes in Zusammenhang stünden. Da die von seiten des Bw. veranlagten Werbungskosten nicht mit dem Verkauf in Zusammenhang stünden, treffe dieser letzte Satz nicht zu. Diese Ausführungen deckten sich auch mit der einschlägigen Literatur, z. B. Steuerleitfaden zur Vermietung, Gerhard Kohler, Marian Wakounig, 8. Aufl., Linde Verlag, Stand 1. Mai 2002.

**G)** Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 11. Jänner 2005 (OZ 38/2003) wurde die Berufung gemäß Abschnitt F) als unbegründet abgewiesen. Begründend wird darin ausgeführt:

Bei einem Mietgebäude, bei dem die Vermietung eingestellt worden sei, stellten noch nicht abgesetzte Instandhaltungs- oder Instandsetzungszehntelbeträge nachträgliche Werbungskosten dar. Zinsen für Fremdmittel, die der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes gedient hätten, seien nach Beendigung der Vermietung nicht abzugsfähig, soweit sie Zeiträume nach Einstellung der Vermietung beträfen (EStRI RZ 4036).

Die Vermietung des Objektes in Hirtenberg sei laut ho. Unterlagen 2001 eingestellt worden. Die beantragten Zinsen und Spesen beträfen das Jahr 2003. Diese Kosten stünden nicht mit früheren Einnahmen aus der ehemaligen Vermietung in Zusammenhang, sondern mit der Anschaffung des Objektes, das immer im Privatvermögen gewesen sei. Daher könnten diese Zinsen und Spesen nicht als nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt werden (siehe obige EStRI).

**H)** Mit Schreiben vom 27. Jänner 2005 (OZ 40 ff./2003) wurde seitens des Bw. sowohl der **Vorlageantrag** hinsichtlich der Einkommensteuer für **2003** gestellt als auch **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid vom 11. Jänner 2005 für **2002** erhoben.

Ergänzend werde folgende Begründung vorgebracht:

1. Mit Einkommensteuerbescheid (für) 2003 vom 2. Dezember 2004, der beim zustellbevollmächtigten Wirtschaftstreuhänder am 6. Dezember 2004 zugegangen sei, sei die Veranlagung abweichend von den Steuererklärungen insofern durchgeführt worden, als Werbungskosten in Höhe von € 3.164,45 nicht anerkannt worden seien.
2. Berufung: Mit Berufung vom 10. Dezember 2004 gegen obigen Bescheid sei der Antrag gestellt worden, den Einkommensteuerbescheid (für) 2003 diesbezüglich entsprechend abzuändern.
3. Berufungsvorentscheidung: Das Finanzamt habe gemäß § 276 BAO eine Berufungsvorentscheidung am 11. Jänner 2005 erlassen, welche am 13. Jänner 2005 beim zuständigen bevollmächtigten Wirtschaftstreuhänder eingegangen sei. Dabei sei die Berufung als unbegründet abgewiesen worden, was insbesondere damit begründet worden sei, dass Zinsen für Fremdmittel, die der Anschaffung bzw. Herstellung des Gebäudes gedient hätten, nach

Beendigung der Vermietung und Verpachtung nicht abzugsfähig seien. Weiters werde aufgrund der Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2005 ebenfalls mit diesem Datum der Einkommensteuerbescheid (für) 2002 betreffend dieser Zinsen geändert. Somit seien auch diese nachträglichen Werbungskosten von € 4.431,91 Gegenstand dieses Vorlageantrages.

4. Vorlageantrag: Es werde der Antrag gestellt, die obige Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

5. Ergänzende Begründung:

Wie bereits dargestellt, habe das Finanzamt die Abweisung der Berufung damit begründet, dass die beantragten Zinsen für Fremdmittel, die der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes gedient hätten, nach Beendigung der Vermietung und Verpachtung nicht abzugsfähig seien, soweit sie Zeiträume nach Einstellung der Vermietung beträfen. Hierbei sei auf die EStR RZ 4036 verwiesen worden.

Es sei festzustellen, dass die gegenständlichen Zinsen nicht für einen Kredit zur Anschaffung oder Herstellung des gegenständlichen Objektes dienten. Vielmehr handle es sich um die Zinsen, die sich aus der laufenden Abwicklung der Vermietung und Verpachtung ergäben. Selbstverständlich sei es möglich, dass ein Kontokorrentkonto, welches ausschließlich der Abwicklung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung diene, entsprechend negativ werden könne, was auch durch entsprechende Entnahmen des Eigentümers teilweise hervorgerufen werden könne. Somit seien die dabei anfallenden nachträglichen Zinsen mit den ehemaligen Einkünften während der aktiven Tätigkeit aus Vermietung und Verpachtung in Verbindung stünden, womit auch die Abzugsfähigkeit (dieser Zinsen) gegeben sei.

Es sei eindeutig ein nach außen hin erkennbarer (Zusammenhang) mit den früheren Einnahmen gegeben, da diese Zinsen mit dem Kontokorrentkonto in Verbindung stünden, welches nunmehr durch andere Einnahmen abgebaut werde. Auf die ergänzenden Ausführungen betreffend die obige Berufung vom 16. Dezember 2004 werde nochmals verwiesen. Es werde beantragt, dem ursprünglichen Begehren der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides stattzugeben und den Ansatz der Werbungskosten im beantragten Ausmaß durchzuführen.

**I)** Im Ergänzungsersuchen vom 7. März 2005 (OZ 43a/2003) führte das Finanzamt aus:

Laut dem Vorlageantrag laut Abschnitt H) handle es sich entgegen dem bisherigen Vorbringen in der Berufung vom 16. Dezember 2004 „dieses Objekt wurde 2000 verkauft, wobei durch den Verkauf die mit der Anschaffung in Verbindung stehende Kreditverbindlichkeit nicht abgedeckt werden konnte“ nicht um Zinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung des gegenständlichen Mietobjektes, sondern um Schuldzinsen im Zusammenhang mit einem

Kontokorrentkredit, welche „eindeutig und nach außen hin erkennbar“ mit den früheren Mieteinnahmen in Verbindung stünden. Da diese „eindeutige Erkennbarkeit“ weder nach dem bisherigen Vorbringen seitens des Bw. noch nach der Aktenlage nachvollzogen werden könne, werde ersucht, die geltend gemachten nachträglichen Werbungskosten

1) zu belegen und

2) den ursächlichen Zusammenhang mit den früheren Mieteinnahmen nachzuweisen.

**J)** Mit Schreiben vom 15. April 2005 (OZ 44 f./2003) wurde das Ergänzungsersuchen laut Abschnitt I) so beantwortet, dass

1. ... , darauf hingewiesen werde, dass das Schreiben vom 16. Dezember 2004 nur ein Nachtrag der eigentlichen Berufung vom 14. Dezember 2004 gewesen sei, welches Herr Mag. S. eingebracht habe. Herr Mag. (FH) R. sei nicht der Sachbearbeiter des Bw. und habe sicherlich die Sachlage nicht richtig verstanden, er sei lediglich eine Vertretung der zuständigen Sachbearbeiterin. ... .

2. Diese Zinsaufwendungen könnten aus dem Grund nicht mit der Anschaffung in Verbindung stehen, weil dieses Objekt in Hirtenberg im Erbverfahren erworben und das ehemalige Elternhaus des Bw. gewesen sei.

3. Wie in Punkt 6. des Vorlageantrages vom 27. Jänner 2004 erwähnt, handle es sich bei den gegenständlichen Zinsen nicht um Zinsen, die mit der Anschaffung oder Herstellung des Objektes in H. in Verbindung stünden, sondern um ein Kontokorrentkonto, welches ausschließlich der Abwicklung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung diene, und es durch entsprechende Entnahmen des Eigentümers teilweise ein negativer Saldo des Kontokorrentkredites entstehen könne. Es werde diesbezüglich noch einmal auf den Vorlageantrag verwiesen. In der Beilage befinde sich eine Kopie des Kontoauszuges vom 31. Dezember 2000 aus welchem ersichtlich sei, dass dieses Konto Ende 2000 einen Sollsaldo von S 477.647,07 (€ 34.711,97) aufgewiesen habe.

4. Es werde auch darauf hingewiesen, dass die Berufung vom 14. Dezember 2004 gegen den Bescheid vom 2. Dezember 2004 als unbegründet abgewiesen worden sei, da diese nachträglichen Werbungskosten für Fremdmittel, die der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes (dienten), angenommen worden seien. Da das Vermietobjekt, wie unter Punkt 2 dargestellt, geerbt worden sei und dafür Schenkungssteuer bezahlt worden sei, könne es sich nicht um Zinsen handeln, welche der Anschaffung oder Herstellung des Objektes dienten, sondern nur um nachträgliche Werbungskosten aus der ehemaligen Vermietung.

Bei den Beilagen zu diesem Schreiben handelt es sich um Kopien von Kontoauszügen des Kontos Nr. XYZ der Raiffeisenbank B. (siehe OZ 46 bis 54/2003). Zu den belegten Jahresabschlüssen habe das Konto folgende Sollsaldden aufgewiesen:

31. Dezember 2000: S 477.647,07 (= € 34.711,97) (OZ 46);

31. Dezember 2002: € 42.886,81 (OZ 51);

31. Dezember 2003: € 51.764,93 (OZ 47).

**K)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2004** (OZ 20 ff./2004) wurde am 13. Dezember 2005 erstellt. In dieser Steuererklärung wurde eine bezugsauszahlende Stelle angegeben und der Umstand, dass der Bw. im Jahr 2004 für zwei Kinder für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen habe. An Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärte der Bw. € 6.045,83. Diese Einkünfte resultieren zur Gänze aus der Kennziffer 326 (anzusetzende Teilbeträge, weil in Vorjahren eine Einkünfteverteilung auf 3/5/10 Jahre durchgeführt wurde).

Als Beteiligter (Miteigentümer) erklärte der Bw. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 4.488,42. Dieser Betrag setzt sich laut einer Beilage (OZ 5/2004) zur Einkommensteuererklärung für 2004 wie folgt zusammen:

- Beteiligung L.GasseX: € 2.051,04;
- Beteiligung A.StraßeX: € - 3.086,21;
- Zwischensumme: € - 1.035,17;
- Werbungskosten: **Zinsen und Spesen:** € -3.453,25;
- Summe: € - 4.488,42.

An Sonderausgaben machte der Bw. folgende Beträge geltend: Beiträge und Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen: € 1.419,40; Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden: € 3.755,16; Kirchenbeiträge: € 478,20 sowie Steuerberatungskosten: € 2.039,88.

**L)** Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wurde am 20. Dezember 2005 erstellt. Von den erklärten negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde lediglich der Betrag von € 1.035,17 veranlagt. Dieser Betrag ist der um die Position Werbungskosten – Zinsen und Spesen verminderte erklärte Werbungskostenüberschuss. Die festgesetzte Einkommensteuer errechnete sich mit € 3.970,01, sodass sich – unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer – eine Abgabennachforderung von € 460,81 ergab.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

- Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 75,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).
- Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung werde auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen.
- Im Kalenderjahr 2004 sei keine Familienbeihilfe mehr bezogen worden, die zwei angegebenen Kinder seien zu streichen gewesen.



**M)** Mit Schreiben vom 5. Jänner 2006 wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 **Berufung** erhoben. Darin wird ausgeführt:

1. Einkommensteuererklärung (für) 2004: In der Einkommensteuererklärung seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Betrag von € - 4.488,42 beantragt worden. ... . Da die Abgabenbehörde (wohl gemeint: Abgabenbehörde) nunmehr mitgeteilt habe, dass die Werbungskosten in Höhe von € 3.453,25 für das Objekt in H. nicht anerkannt würden, werde aus nachfolgend formuliertem Grund das Rechtsmittel der Berufung gestellt.

2. Berufungsbegehren: Die gegenständlichen Zinsen beträfen das Mietobjekt in L.. Dieses Objekt sei im Jahr 2000 verkauft worden. Es sei festzustellen, dass die gegenständlichen Zinsen nicht für einen Kredit angefallen seien, der zur Anschaffung oder Herstellung des gegenständlichen Objektes diene, sondern vielmehr handle es sich um die Zinsen, die aus der laufenden Abwicklung der Vermietung und Verpachtung entstanden seien. Somit seien die dabei angefallenen nachträglichen Zinsen mit den ehemaligen Einkünften der aktiven Tätigkeit aus Vermietung und Verpachtung in Verbindung zu bringen, womit die Abzugsfähigkeit gegeben sei.

Die gegenständlichen Zinsen seien daher nachträgliche Werbungskosten, welche den Einkommensteuerrichtlinien Randziffer 4036 entsprächen und entsprechend abzugsfähig seien.

**N)** Mit Schreiben vom 4. Oktober 2006 wurde seitens des unabhängigen Finanzsenates ersucht, diesen **Vorhalt** zu beantworten und Unterlagen vorzulegen:

Das Berufungsbegehren richte sich auf Zuerkennung von Schuldzinsen in ausgewiesener Höhe als nachträgliche Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung, die auf einem Kontokorrentkonto, das dem im Jahr 2000 veräußerten Mietobjekt gewidmet gewesen sei, erwachsen seien, wobei die offenen Verbindlichkeiten sukzessive in den Folgejahren abgedeckt würden.

Ein Zinsenabzug als nachträgliche Werbungskosten sei unter gewissen Voraussetzungen möglich und zwar dann, wenn Zinsen für Fremdkapital aus der Zeit der Vermietung, das für laufende Aufwendungen eingesetzt worden sei, den Veräußerungserlös übersteige und vom Bw. alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeit gesetzt worden seien. Es möge daher die Erfüllung dieser Abzugsvoraussetzungen dargestellt werden.

Der Bw. werde daher um Bekanntgabe des Verkaufserlöses der Liegenschaft in H., L.StraßeX anhand des Kaufvertrages, der in Ablichtung vorgelegt werden möge, ersucht. Insoweit der Verkaufserlös den zum Verkaufszeitpunkt offenen Sollsaldo übersteige, wäre konkret darzulegen, worauf diese restlichen Verbindlichkeiten zurückzuführen sind.

Nach ho. vorläufiger Annahme sei auf eine zielbewusste Abdeckung der Verbindlichkeiten nicht geachtet worden, da der dem Finanzamt zum 31. 12. 2000 mit S 477.647,07 (= € 34.711,97) bekanntgegebene Kontostand, sollte eine Abdeckung durch den Verkaufserlös der Liegenschaft insoweit nicht möglich gewesen sein, aufgrund der anderweitigen Einkunftsquellen im Jahr 2001 leicht hätte abgedeckt werden können. Aus den für die Jahre 2002 und 2003 vorliegenden Kontoauszügen sei überdies zu entnehmen, dass – sollte tatsächlich nur ein dem Mietobjekt gewidmetes Kotnokorrentkonto vorhanden gewesen sein – dieses Konto für nachfolgende weitere Zahlungsaktivitäten wie Bausparkassatilgung, "Rate L.Gasse" MEG A.Straße u.a. Überweisungen eingesetzt wurde, somit Zinsenaufwendungen, die mit dem Mietobjekt in keinerlei Zusammenhang stehen könnten, geltend gemacht worden seien. Hiezu ergebe sich eine weitere Rückfrage, worauf die in den Abrechnungen der Miteigentümergeinschaften L.GasseX und A.StraßeX ausgewiesenen Sonderwerbungskosten zurückzuführen seien (L.Gasse: 2002: € 12.098,32, 2003: € 8.429,15, 2004: € 7.355,98; A.Straße: 2002: € 3.582,93, 2003: € 2.731,59, 2004: € 2.583,11).

Weshalb sei noch für das Jahr 2001 eine Überschussrechnung für das bereits im Jahr 2000 veräußerte Mietobjekt erstellt worden?

**O)** Nach einem Fristverlängerungsansuchen vom 30. Oktober 2006 wurde mit Schreiben vom 14. November 2006 Folgendes geantwortet:

1. Übermittlung des Kaufvertrages:

In der Anlage werde der Kaufvertrag über den Verkauf der Liegenschaft in H., L.StraßeX in Kopie übermittelt. Gemäß Kaufvertrag sei der Kaufpreis mit S 5,500.000,00 (= € 399.700,00) festgesetzt. Gemäß Punkt 4, Inbetriebnahme des Kaufvertrages erfolge die Übergabe und die Übernahme des Kaufgegenstandes im Besitz und Genuss des Käufers mit 1. Juni 2001. Aus diesem Grund sei für das Jahr 2001 auch noch eine Überschussrechnung für das Mietobjekt zu erstellen gewesen, da entsprechende Mieteinnahmen auch noch im Jahr 2001 zugeflossen seien.

## 2. Zinsen als nachträgliche Werbungskosten:

Die Liegenschaft sei unentgeltlich an den Bw. übergeben worden. Der gegenständliche Kredit habe daher nicht der Anschaffung oder Herstellung der Liegenschaft gedient. Somit handle es sich bei den dabei angefallenen nachträglichen Zinsen um Kreditmittel, die zur Finanzierung von sofort abziehbaren Werbungskosten während der Vermietungsphase verwendet worden seien. In diesem Zusammenhang werde auf das BFH-Urteil vom 12. Oktober 2005 , IX R 28/04 hingewiesen, wo ausgeführt werde, dass es bei der Finanzierung von laufenden Werbungskosten nicht darauf ankomme, ob ein bei der Veräußerung des Objektes erzielbarer Erlös zur Tilgung des Darlehens ausgereicht hätte. Es werde darauf hingewiesen, dass durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten der Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auch nach der Aufgabe der Vermietung bestehen bleibe.

## 3. Sonderwerbungskosten der MEG L.GasseX und MEG A.StraßeX :

	Beträge in €
<b>Sonderwerbungskosten MEG L.GasseX für 2002</b>	
Zinsen	11.834,22
Beratungsaufwendungen	109,10
Sonstige (Reisekosten)	155,00
<b>Summe 2002</b>	<b>12.098,32</b>
<b>Sonderwerbungskosten MEG L.GasseX für 2003</b>	
Zinsen	8.155,05
Beratungsaufwendungen	109,10
Sonstige (Reisekosten)	65,00
<b>Summe 2003</b>	<b>8.429,15</b>
<b>Sonderwerbungskosten MEG L.GasseX für 2004</b>	
Zinsen	7.076,88
Beratungsaufwendungen	109,10
Sonstige (Reisekosten)	170,00
<b>Summe 2004</b>	<b>7.355,98</b>
<b>Sonderwerbungskosten MEG A.StraßeX für 2002</b>	
Zinsen	3.427,93
Sonstige (Reisekosten)	155,00
<b>Summe 2002</b>	<b>3.582,93</b>
<b>Sonderwerbungskosten MEG A.StraßeX für 2003</b>	
Zinsen	2.569,59
Sonstige (Reisekosten)	162,00
<b>Summe 2003</b>	<b>2.731,59</b>
<b>Sonderwerbungskosten MEG A.StraßeX für 2004</b>	
Zinsen	2.418,11
Sonstige (Reisekosten)	165,00
<b>Summe 2004</b>	<b>2.583,11</b>

Die Zinsen betreffen das Konto Nr. ZZZ bei der Sparkasse N..

**P)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2005** (OZ 15 ff./2005) wurde am 17. November 2006 erstellt. In dieser Steuererklärung wurde keine bezugsauszahlende Stelle angegeben. Der Bw. gab an, für mindestens sieben Monate des Jahres 2005 für zwei Kinder Familienbeihilfe bezogen zu haben. An Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erklärte der Bw. € 93.805,00 (OZ 7/2005), unter der Kennzahl 777 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € - 2.862,94, sodass sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 90.810,06 errechnete.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung setzen sich laut Beilage zur Steuererklärung (OZ 7/2005) wie folgt zusammen:

- Beteiligung L.GasseX: € 4.048,69;
- Beteiligung A.StraßeX: € - 2.818,38;
- Zwischensumme: € 1.230,31;
- Werbungskosten: **Zinsen und Spesen:** € - 4.093,25;
- Summe: € - 2.862,94.

Unter der Kennzahl 440 (unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) wurden € 36.554,99 erklärt. An Sonderausgaben wurden geltend gemacht: Beiträge und Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen: € 1.419,40; Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden: € 3.755,16; Kirchenbeiträge: € 495,48 sowie Steuerberatungskosten: € 2.086,09.

**Q)** Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wurde am 29. November 2006 erstellt. Die erklärten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wurden um den Pauschbetrag für Werbungskosten vermindert, sodass sich diese Einkünfte auf € 93.673,00 belaufen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden nur hinsichtlich der Beteiligungen Laudongasse und Alserbachstraße mit € 1.230,31 anerkannt. Die festgesetzte Einkommensteuer errechnet sich mit € 2.130,29, sodass sich unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 2.318,99 eine Abgabengutschrift von € 188,70 ergab.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt:

- Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).
- Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung werde auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

**R)** Mit Schreiben vom 12. Dezember 2006 wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 **Berufung** erhoben. Darin wird ausgeführt:

1. Einkommensteuererklärung (für) 2005: In der Einkommensteuererklärung seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Betrag von € - 2.862,94 beantragt worden. ... . Da die Werbungskosten in Höhe von € 4.048,69 (richtig: € 4.093,25) für das Objekt in Hirtenberg nicht anerkannt worden seien, werde aus nachfolgend angeführten Gründen das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

2. Berufungsbegehren: Die gegenständlichen Zinsen betreffen das Objekt in H., L.StraßeX. Dieses Objekt sei im Jahr 2001 verkauft worden. Es sei festzustellen, dass die gegenständlichen Zinsen nicht für einen Kredit angefallen seien, der zur Anschaffung oder Herstellung des gegenständlichen Objektes diene, sondern vielmehr handle es sich um die Zinsen, die aus der laufenden Abwicklung der Vermietung und Verpachtung entstanden seien. In diesem Zusammenhang werde auch auf das BFH-Urteil vom 12. Oktober 2005 IX R 28/04 hingewiesen, wo ausgeführt werde, dass bei der Verwendung eines Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten der Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auch nach der Aufgabe der Vermietung bestehen bleibe.

Somit seien die dabei angefallenen nachträglichen Zinsen mit den ehemaligen Einkünften der aktiven Tätigkeit aus der Vermietung und Verpachtung in Verbindung zu bringen, womit die Abzugsfähigkeit gegeben sei. Die gegenständlichen Zinsen seien daher nachträglich Werbungskosten, welche den Einkommensteuerrichtlinien, Randziffer 4036, entsprächen und entsprechend abzugsfähig seien.

**S)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2006** (OZ 13 ff./2006) wurde am 12. Oktober 2007 erstellt. In dieser Steuererklärung wurde keine bezugsauszahlende Stelle angegeben und der Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt. Als Werbungskosten wurden Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten in Höhe von € 150,00 beantragt sowie die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 99.292,00 erklärt. Weiters erklärte der Bw. als negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden den Betrag von € 3.809,87. Dieser Betrag setzt sich laut einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2006 (OZ 5/2006) wie folgt zusammen:

- Beteiligung L.GasseX: € 4.012,04;
- Beteiligung A.StraßeX: € - 2.169,09;
- Zwischensumme: € 1.842,95;
- Werbungskosten : **Zinsen und Spesen**: € - 5.652,82;
- Summe: € - 3.809,87.

Unter der Kennziffer 440 erklärte der Bw. unter Progressionsvorbehalt stehende steuerbefreite Auslandseinkünfte in Höhe von € 36.468,82. An Sonderausgaben machte der Bw. folgende Beträge geltend: Beiträge und Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen: € 1.419,40;

Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden: € 3.836,32; Kirchenbeiträge: € 513,00 sowie Steuerberatungskosten: € 2.820,14.

**T)** Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 (OZ 21 ff./2006) wurde am 15. November 2007 erstellt. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte den Betrag von € 50.000,00 übersteigt, konnten die Topf-Sonderausgaben nicht mehr berücksichtigt werden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in Höhe von € 1.842,95 veranlagt, d. h. die oben angeführten Werbungskosten betreffend Zinsen und Spesen in Höhe von € 5.652,82 wurden vom Finanzamt nicht anerkannt. Die festgesetzte Einkommensteuer errechnete sich mit € 1.957,22, sodass sich unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 4.327,31 eine Abgabengutschrift von € 2.370,09 ergab.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

- Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).
- Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung werde auf die Begründung des Vorjahresbescheides /der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

**U)** Mit Schreiben vom 27. November 2007 wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 **Berufung** (OZ 24 f./2006) erhoben. Darin wird ausgeführt:

1. Einkommensteuererklärung (für) 2006: In der Einkommensteuererklärung seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Betrag von € - 3.809,87 beantragt worden, die sich wie unter Abschnitt Q) ausgeführt zusammensetzten. Da die Werbungskosten in Höhe von € 5.652,82 für das Objekt in H. nicht anerkannt worden seien, werde das Rechtsmittel der Berufung gestellt.
2. Berufungsbegehren: Die gegenständlichen Zinsen beträfen das Mietobjekt in H., L.StraßeX. Dieses Objekt sei im Jahr 2001 verkauft worden. Es sei festzustellen, dass die gegenständlichen Zinsen nicht für einen Kredit angefallen seien, der zur Anschaffung oder Herstellung des gegenständlichen Objektes diene, sondern vielmehr handle es sich um die Zinsen, die aus der laufenden Abwicklung der Vermietung und Verpachtung entstanden seien. In diesem Zusammenhang werde auch auf das BFH-Urteil vom 12. 10. 2005, IX R 28/04, hingewiesen, wo ausgeführt werde, dass bei der Verwendung eines Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbare Werbungskosten entstünden und im Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bestehen blieben. Somit seien die dabei angefallenen nachträg-

lichen Zinsen mit den ehemaligen Einkünften der aktiven Tätigkeit aus der Vermietung und Verpachtung in Verbindung zu bringen, womit die Abzugsfähigkeit gegeben sei.

Die gegenständlichen Zinsen seien daher gemäß Randziffer 4036 der ESt-Richtlinien nachträgliche Werbungskosten und seien daher entsprechend abzugsfähig.

**V)** Am 28. November 2007 wurde an die steuerliche Vertretung des Bw. ein Telefax gesendet und darauf hingewiesen, dass im Schreiben vom 16. Dezember 2004 argumentiert werde, dass das Objekt in H., L.StraßeX bei der Anschaffung kreditfinanziert worden sei. Diesfalls würde ha. eine Kopie des damaligen Kaufvertrages benötigt. Hingegen werde im Schreiben vom 15. April 2005 behauptet, dass das gegenständliche Objekt vom Bw. im Erbwege erworben worden sei. Diesfalls würde ha. eine Kopie der Einantwortungsurkunde benötigt.

Im zweiten Fall müssten weiters Herstellungs- oder Erhaltungsarbeiten mit der Kreditverbindlichkeit finanziert worden sein. Eine Kopie des Kontoauszuges über die Einbuchung der Kreditverbindlichkeit sowie des Kreditvertrages wäre ha. nachzureichen sowie ein Vertrag über die Beauftragung der Herstellungs- oder Erhaltungsarbeiten.

Ebenso wäre der Kontoauszug vonnöten, aus dem ersichtlich sei, dass der Verkaufserlös, zahlbar in drei Raten von S 1,850.000,00 und zweimal S 1,825.000,00 auf das erwähnte Kontokorrentkonto gutgebucht worden sei und welche Kreditverbindlichkeiten aus diesem Titel dann in den einzelnen Berufungsjahren noch verblieben seien.

**W)** Am 29. November 2007 wurde ein weiteres Telefax an die steuerliche Vertretung des Bw. gesendet, in dem ausgeführt wurde, dass das Ergänzungsersuchen vom 28. November 2007 auch dahingehend beantwortet werde, ob der Bw. alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der streitgegenständlichen Kreditverbindlichkeit unternommen habe.

Der Vollständigkeit halber werde auch schriftlich ersucht, auch eine Kopie des Übergabvertrages vom 27. Februar 1979 ha. zu übermitteln.

**X)** Am 4. Jänner 2008 wurde unter Bezugnahme auf die Berufung vom 27. November 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006 ein weiteres Telefax an die steuerliche Vertretung des Bw. gesendet. Da diese angeführte Berufung dasselbe Berufungsthema wie die bereits vorher eingebrachten Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 habe, werde in Ergänzung zu den Telefaxen laut Abschnitt V) und W) ersucht, auch für das Jahr 2006 die Unterlagen vorzulegen, die nachweisen, dass der Bw. im Jahr 2006 alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der streitgegenständlichen Kreditverbindlichkeit unternommen habe.

**Y)** Mit Antwortschreiben vom 8. Februar 2008 (registriert unter RV/2966-W/06) wurde seitens des Bw. Folgendes mitgeteilt:

1. Frist: Laut telefonischer Konferenz am 28. Jänner 2008 sei die Frist bis 15. Februar 2008 verlängert worden.
  2. Übergabevertrag: Beiliegend werde eine Kopie des Übergabevertrages des öffentlichen Notars Dr. H.Z. in P./T. übermittelt.
  3. Einantwortungsurkunde: Die Einantwortungsurkunde vom 14. 11. 1959 sei leider nicht mehr auftreibbar, weshalb ersucht werde, diese eventuell über den Verlassenschaftsakt zu erheben.
  4. Kontoauszüge: Weiters würden übermittelt:
    - die Kontoauszüge über die Einbuchung der Verbindlichkeit;
    - ein Kontoauszug, aus dem ersichtlich sei, dass der Verkaufserlös, zahlbar in einer Rate von S 1,850.000,00 und zweimal S 1,825.000,00 (Summe: S 5,500.000,00), im erwähnten Konto gutgebucht worden sei.

*Beilage 2:* bestehend aus drei Blättern mit der Gutbuchung der Raten;

*Beilage 3:* bestehend aus fünf Blättern mit der Anlastung der Raten für die Jahre 2002 bis 2006.
  5. Kreditvertrag Raika L.: Als weitere Beilage werde der Kreditvertrag vom 11. Oktober 1979 der Raika L. samt entsprechendem Schreiben vom 5. April 1999 (richtig: 1994) betreffend die Teilkündigung des Kontokorrentkredites mit der Kontonummer 1.916.147 übermittelt.
- Beilage 4:* Kreditvertrag;
- Beilage 5:* Teilkündigungsschreiben.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Strittig ist die Anerkennung der für die Jahre 2002 bis 2006 erklärten Zinsen und Spesen als nachträgliche negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

**I)** Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Übergabsvertrag vom 27. Februar 1979, AZ des Notars Dr. H.Z.: 19/1979:

Laut Punkt "Erstens" war der Bw. zu diesem Zeitpunkt zu einem Viertel Eigentümer der Liegenschaft EZ XY des Grundbuches H..

Laut Punkt "Zweitens" dieses Vertrages übergab der Vater des Bw. diesem seine ihm gehörigen drei Viertel Anteile der vorhin angeführten Liegenschaft. Diese Übergabe erfolgte unter Annahme der Verpflichtung des Wohnungsrechtes für den Vater des Bw. und dessen Gattin und die Zahlung einer monatlichen Versorgungsrente von S 2.000,00 p. M. [siehe Abschnitt Y), Punkt 2.].



b) Am 6. November 1979 unterzeichnete der Bw. bei der Raiffeisenkasse L. zur Kontonummer X-X einen Kreditvertrag mit unbestimmter Laufzeit über S 200.000,00 für Betriebszwecke. Der Bw. war zu diesem Zeitpunkt von Beruf Gastwirt. Laut Punkt 3. dieses Kreditvertrages steht der Kredit dem Bw. als Kreditnehmer bis auf weiteres gegen eine einmonatige Kündigung zur Verfügung. Zur Kündigung sind sowohl der Kreditnehmer als auch der Kreditgeber jederzeit berechtigt.

Zur Sicherstellung dieses Kredites sowie aller Nebenverbindlichkeiten, die aus diesem Kredit entstehen können, ließ der Bw. dem Kreditgeber eine genehme Liegenschaft (EZ XY, KG H.) für einen Höchstbetrag von S 286.000,00 zum Pfand bestellen. Zur weiteren Sicherstellung diente die Haftung der Raiffeisenkasse A.GmbH. [siehe Abschnitt Y) Punkt 5.].

c) Am 7. Jänner 1988 unterzeichnete der Bw. bei der Raiffeisenkasse L. zur Kontonummer X-X einen Kreditvertrag mit unbestimmter Laufzeit über S 800.000,00 für laufende Zahlungen. Der Bw. war zu diesem Zeitpunkt von Beruf Verkaufsleiter. Der Bw. hinterlegte als Kreditnehmer beim Kreditgeber zur Sicherstellung aller diesem gegen den Kreditnehmer bereits zustehenden und künftig entstehenden, wie immer gearteten Forderungen und Ansprüche zwei akzeptierte Blankowechsel. Weiters wurde die durch die Pfandbestellungsurkunde vom 6. November 1979 auf der Liegenschaft EZ XY, KG H., einverleibte Höchstbetragshypothek für diesen Kredit sichergestellt [siehe Punkt I) b)]. Als weitere Sicherstellung diente die Haftung der Raiffeisenkasse A.GmbH.

*d) Am 5. April 1994 richtete der Bw. ein Schreiben betreffend die Teilkündigung des Kontokorrentkredites XYZ an die Raiffeisenbank B. [siehe Abschnitt W), Punkt 5.]. Darin wird ausgeführt: " Bezugnehmend auf mein Gespräch mit Herrn B möchte ich S 500.000,00 meines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Kontokorrentkredites in Höhe von S 1.000.000,00 kündigen. Dieser Kredit ist besichert durch eine auf EZXY KG H. einverleibte Höchstbetragshypothek lt. Pfandurkunde vom 6. 11.1979 über S 286.000,00 sowie durch eine Haftung der Raiffeisenkasse A über S 1.000.000,00. Ich ersuche Sie um Ausstellung einer Löschungsquittung für o.a. Pfandrecht und um Retournierung der Bankgarantie an die RK A. Als Ersatzbesicherung biete ich die Bürgschaft meiner Gattin H.H., geb. YYY, Hausfrau, xxx.L., H.C.StraßeX, an. Um diese Teilkündigung ersuche ich nur unter Voraussetzung Ihres Verzichtes auf die bestehenden Sicherheiten. "*

e) Mit Kaufvertrag vom 27. September 2000 veräußerte der Bw. die ihm gehörende Liegenschaft EZ XY, Grundbuch ZzZ H. , im Gesamtausmaß von 1.651 m<sup>2</sup> laut Grundbuchsatzug an die A.W.GmbH, Wien, G.GasseX. Als angemessener Kaufpreis wurden einvernehmlich S 5,500.000,00 vereinbart, wobei die erste Rate in Höhe von S 1,850.000,00 nach allseitiger Unterfertigung des vorliegenden Kaufvertrages sowie nach Vorliegen der einzigen

Ausfertigung des Beschlusses über die Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung – ohne vorangehende Lasten mit Ausnahme des Wohnungsrechtes C-LNr. 1a – beim Vertragserrichter an die verkaufende Partei zu bezahlen [Punkt II a) des Kaufvertrages].

Laut Punkt II b) dieses Vertrages ist die zweite Rate in der Höhe von S 1,825.000,00 unter der Bedingung der Fälligkeit der ersten Rate und des Vorliegens der Löschungserklärung für das unter C-LNr. 1a einverleibte Wohnungsrecht der S.H., ..., beim Vertragserrichter bis spätestens 31. März 2001 zu bezahlen gewesen.

Laut Punkt II c) dieses Vertrages ist die dritte Rate in der Höhe von S 1,825.000,00 unter der Bedingung der Fälligkeit der ersten und zweiten Rate spätestens bis 30. September 2001 an die verkaufende Partei zu bezahlen gewesen.

Laut Punkt IV des Kaufvertrages erfolgte die Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Liegenschaft in den Besitz und Genuss der kaufenden Partei mit 1. Juni 2001.

f) Kopie eines Kontoblattes vom 8. November 2000 mit einer Gutschrift von S 1,850.000,00 auf das Konto XYZ der Raiffeisenbank B., Zweigstelle L. (= erste Kaufpreisrate).

g) zwei Kopien von Kontoblättern der unter f) genannten Bank und des diesbezüglichen Kontos mit Gutschriften von je S 1,825.000,00 vom 3. April 2001 (= zweite Kaufpreisrate) und vom 10. Oktober 2001 (= dritte Kaufpreisrate). Am 10. Oktober 2001 wies das gegenständliche Konto einen Habensaldo von S 1,162.720,09 auf.

h) Kopien der Kontoblätter betreffend das Konto XYZ der Raiffeisenbank B., Zweigstelle L., jeweils zum Jahresultimo.

Stand per	Beträge in €	Beträge in S
31. 12. 2002 Sollsaldo	- 42.886,81	- 590.135,00
31. 12. 2003 Sollsaldo	- 51.764,93	- 712.301,00
31. 12. 2004 Sollsaldo	- 59.199,04	- 814.597,00
31. 12. 2005 Sollsaldo	- 118.827,02	- 1,635.095,00
31. 12. 2006 Sollsaldo	- 114.678,15	- 1,578.006,00

i) Auf diesen Kontoblättern laut Punkt I), h) sind noch folgende Zahlungsausgänge und Überweisungen vermerkt:

- **2002:** Raiffeisen Bausparkasse Tilgung € 938,79, Rate L.Gasse € 2.030,33, MEG A.StraßeX € 383,27;
- **2003:** Bar € 6.000,00, Rate L.Gasse € 2.030,33, MEG A.StraßeX € 383,27;
- **2004:** Überweisung zwei Belege € 558,22, bar € 7.000,00, Rate L.Gasse € 2.030,33, Überweisung zwei Belege € 305,38, Raiffeisen Bausparkasse Tilgung € 938,79, MEG A.StraßeX € 383,27;
- **2005:** Rate L.Gasse € 2.030,33, Bar € 10.000,00, Raiffeisen Bausparkasse Tilgung € 938,79,

MEG A.Straße € 383,27;

- **2006:** Rate L.Gasse € 2.030,33, Überweisungsbeleg € 228,24, Raiffeisen Bausparkasse Tilgung € 938,79, MEG A.StraßeX € 383,27.

## **II) einkommensteuerliche Beurteilung:**

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung bestimmt, dass Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind.

Laut § 32 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988, ebenfalls in der für die Streitjahre geltenden Fassung, gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7, und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger. Nachträgliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen unter die Bestimmung § 2 Abs. 3 Z 6 leg.cit.

Der Bw. machte in seinen Steuererklärungen für die Streitjahre Zinsen und Spesen für die von ihm mit Kaufvertrag vom 27. September 2000 per 1. Juni 2001 verkaufte Liegenschaft geltend. Laut Doralt gehören Schuldzinsen insoweit zu den nachträglichen Werbungskosten, als sie auf die Zeit der Einkünfteerzielung entfallen und erst nach Ende der Einkünfteerzielung bezahlt werden. Das Gleiche gilt für nachgezahlte Aufwendungen. Allerdings gehören Schuldzinsen, die auf die Zeit nach der Aufgabe oder Veräußerung der außerbetrieblichen Einkunftsquelle entfallen, nicht zu den nachträglichen Werbungskosten, weil sie keiner Einkunftsquelle zugeordnet werden können (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl. Kommentar, Tz 85 ff. zu § 32). Unter Tz 19 zu § 16 führt Doralt weiters aus, dass Zinsen im Zusammenhang mit der seinerzeitigen Anschaffung des Gebäudes nicht abzugsfähig sind. Hingegen sind Zinsen für Fremdkapital im Zusammenhang mit laufenden Aufwendungen aus der Zeit der Vermietung (z. B. Reparaturen) weiterhin steuerlich absetzbar. Dies jedoch nur insoweit, als die Schulden den Wert des Gebäudes (im Fall der Vermietung den Veräußerungserlös) übersteigen, und der Steuerpflichtige alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeit gesetzt hat.

Im Fall des Bw. ist festzuhalten, dass er die streitgegenständliche Liegenschaft zu einem Viertel im Erbswege und zu drei Viertel durch den Übergabsvertrag vom 27. Februar 1979 erhalten hat, sodass davon auszugehen ist, dass für die Anschaffung dieser Liegenschaft keine Fremdmittel erforderlich waren. Die beiden in Kopie vorgelegten Kreditverträge vom 6. November 1979 und 7. Jänner 1988, abgeschlossen mit der Raiffeisenkasse L. als Kreditgeber, führen als Verwendungszweck "Betriebszwecke" (der Bw. war damals Gastwirt) und "laufende Zahlungen" (der Bw. war damals Verkaufsleiter) an. Beide Kreditverträge wurden zur Kontonummer X-X abgeschlossen. Aus diesen angeführten Verwendungszwecken der beiden Kredite kann höchstens für den zweiten Bankkredit in der Höhe von S 800.000,00

gefolgert werden, dass der Bw. diese Bankverbindlichkeit zur Finanzierung von laufenden Aufwand (z. B. Reparaturen) an der ihm gehörigen Liegenschaft inklusive Gebäude in H., L.StraßeX, verwendet hat. Bei dieser Beurteilung des diesbezüglichen Sachverhaltes muss aber darauf hingewiesen werden, dass Zinsen für Fremdkapital, welches zur Finanzierung des laufenden Aufwandes aufgenommen worden ist, insoweit weiterhin absetzbar sind, als die Summe der nach der Einstellung der Vermietung verbliebenen, mit der seinerzeitigen Vermietung zusammenhängenden Schulden den Wert des Mietobjektes übersteigen. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, BD. III B, Tz 2 zu § 16 und die dort zitierte VwGH-Judikatur, Stichwort: Nachwerbungskosten).

Der Bw. wurde bereits mit Vorhalteschreiben vom 4. Oktober 2006 [siehe Abschnitt N)] darauf hingewiesen, dass ein Zinsenabzug als nachträgliche Werbungskosten nur unter gewissen Voraussetzungen möglich ist, und zwar dann, wenn Zinsen für Fremdkapital aus der Zeit der Vermietung, das **für laufende Aufwendungen** eingesetzt wurde, den Veräußerungserlös übersteigt und alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeit gesetzt wurden. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, die diesbezüglichen Abzugsvoraussetzungen darzustellen.

Auch mit Telefax vom 28. November 2007 [siehe Abschnitt V)] wurde der Bw. aufgefordert, im Falle fremdfinanzierter Herstellungs- oder Erhaltungsarbeiten die Beauftragung derselben nachzuweisen.

Der Bw. ist diesen Aufforderungen nicht nachgekommen. Aus den von ihm vorgelegten Unterlagen geht nicht hervor, dass die Kreditverbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft in H., L.StraßeX, standen. Fest steht lediglich, dass die Liegenschaft zur Kreditbesicherung gedient hat, dass jedoch diese Vermietungseinkünfte abwerfende Liegenschaft betreffende Aufwendungen fremdfinanziert wurden, lässt sich weder den vorgelegten Kreditverträgen entnehmen, noch hat der Bw. ein entsprechendes Vorbringen erstattet. So beinhaltet der Kreditvertrag vom 11. Oktober 1979 respektive 6. November 1979 als Verwendungszweck "Betriebszwecke", was wohl eher auf den Zusammenhang mit der vom Bw. zu diesem Zeitpunkt betriebenen Gastwirtschaft hinweist. Der Kreditvertrag vom 29. September 1987 respektive 7. Jänner 1988 enthält als Verwendungszweck "laufende Zahlungen", woraus jedenfalls nicht der Schluss gezogen werden kann, dass damit Aufwendungen im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Liegenschaft finanziert wurden. Letzteres hat der Bw. auch im Zuge des Verfahrens vor dem unab-

hängigen Finanzsenat nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, weshalb schon aus diesem Grund ein Zinsenabzug nicht in Betracht kommt.

Doch selbst wenn man – ungeachtet der vorstehenden Ausführungen – das Vorliegen fremdfinanzierter Aufwendungen bejahen sollte, vermag dies der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Denn der Bw. verkaufte die gesamte Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 27. September 2000 um S 5.500.000,00, wobei eine Teilzahlung in der Höhe von S 1.850.000,00 am 8. November 2000 auf seinem Konto XYZ einging und zwei weitere Teilzahlungen jeweils in der Höhe von S 1.825.000,00 am 3. April 2001 und 10. Oktober 2001 auf seinem Konto eingingen. Das angeführte Konto des Bw. wies am 10. Oktober 2001 einen Habensaldo von S 1.162.720,09 (= € 84.498,16) auf. Das bedeutet, es gab bereits zu diesem Zeitpunkt keine Bankverbindlichkeiten mehr, die nach Einstellung der Vermietung am 10. Juni 2001 den Wert des Mietobjektes hätten übersteigen können und daher auch keinen Grund, ab dem Jahr 2002 Zinsen und Spesen als nachträgliche Werbungskosten anzusetzen. Insofern entfiel für den Bw. die Verpflichtung für übrig gebliebene Verbindlichkeiten, die mit der Vermietung des Objektes in wirtschaftlichem Zusammenhang standen, alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung dieser Verbindlichkeiten zu unternehmen (vgl. VwGH vom 22. November 2006, 2004/15/0121). Denn die oben angeführten Bankverbindlichkeiten, die als für das vermietete Objekt aufgenommen angenommen wurden, waren – entgegen den Berufungsausführungen – jedenfalls nach Eingang des Verkaufserlöses für das Objekt H., L.StraßeX, als getilgt anzusehen. Dies gilt umso mehr, als das betreffende Konto, trotz anderweitiger Ausgabenbelastungen, einen deutlichen Habensaldo aufwies.

Aus der Sachverhaltsfeststellung i) ist jedoch zu erkennen, dass der Bw. über das genannte Konto in den Streitjahren auch andere Zahlungen und Überweisungen tätigte (z. B. für die MEG L.GasseX und A.StraßeX). Des Weiteren ist aus den vorgelegten Kopien der Kontoauszüge zu ersehen, dass der Bw. von diesem Konto auch beträchtliche Barabhebungen tätigte. Wenn nun berücksichtigt wird, dass die Kontoausdrucke lediglich die zum jeweiligen Jahresresultato ausgedruckten Belege sind, kann nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon ausgegangen werden, dass der Bw. diesbezügliche, nicht mit dem seinerzeitigen Mietobjekt in H. zusammenhängenden Zahlungen, Überweisungen und Barabhebungen auch während der restlichen Tage der Streitjahre vorgenommen hat. Damit wird es auch erklärbar, dass das Konto XYZ des Bw. bei der Raiffeisenbank B., Zweigstelle L., die in der Sachverhaltsfeststellung h) dargestellten Sollsaldo aufwies und so der im Jahr 2001 bestandene Habensaldo während der Streitjahre in einen jeweils ansteigenden Sollsaldo gedreht wurde. Die solcherart entstandenen und in den Steuererklärungen geltend gemachten Schuldzinsen entfielen auf anderweitige Ausgaben und gehören demnach nicht zu den nachträglichen Werbungskosten des im Jahr 2000 veräußerten Mietobjektes in H..

Soweit sich der Bw. in seinen Eingaben auf das Erkenntnis des BFH vom 12. Oktober 2005, IX R 28/04, beruft, ist Folgendes zu erwidern: Der BFH hatte in diesem Fall zu beurteilen, ob Zinsen für ein Darlehen, mit dem während der Geltung der sogenannten großen Übergangsregelung sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) finanziert worden sind, auch nach dem Auslaufen der sogenannten großen Übergangsregelung als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar seien. Unter Randziffer 7 führt der BFH aus, dass, wenn jemand während der Geltung der sogenannten großen Übergangsregelung an einer **selbst genutzten** Wohnung Erhaltungsmaßnahmen durchführt, die dadurch entstehenden Erhaltungsaufwendungen im Jahr der Zahlung grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Weiters führte der BFH unter der Randziffer 10 aus, dass es ohne Bedeutung sei, dass die Nutzungswertbesteuerung im Streitfall nicht durch eine Erklärung des Steuerpflichtigen vorzeitig geendet habe. Da im österreichischen Einkommensteuergesetz weder eine sogenannte große Übergangsregelung vorgesehen ist noch eine Nutzungswertbesteuerung, ist die deutsche Rechtslage auf den Fall des Bw. nicht anwendbar.

In der Eingabe vom 14. November 2006 [siehe Abschnitt O)] wurde unter Punkt 3. beantragt, Sonderwerbungskosten der MEG L.GasseX und MEG A.StraßeX für die Jahre 2002 bis 2004 in diesem Verfahren zu berücksichtigen. Dazu ist Folgendes zu entgegnen:

Im vorliegenden Verwaltungsakt befinden sich in den Aktenteilen für die jeweiligen Jahre auch Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der Miteigentumsgemeinschaften betreffen die L.GasseX und die A.StraßeX von den für die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO zuständigen Finanzämtern. Allfällige Sonderwerbungskosten, die im Zusammenhang mit dem Miteigentumsanteil des Bw. an den beiden Miteigentumsgemeinschaften stehen müssen, wären daher in den einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren der beiden Miteigentumsgemeinschaften geltend zu machen. Denn wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, kann dieser Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Dies deshalb, weil sich aus den §§ 185 ff. BAO ein System von Grundlagenbescheiden und hievon abgeleiteten Bescheiden ergibt (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Aufl., Tz 1 zu § 252).

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Februar 2008