



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner als Referenten und die weiteren Mitglieder Dr. Gabriele Mittermayr, Dipl.Ing. Christoph Bauer und Leopold Pichlbauer über die Berufung des WH, vom 25. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Johann Wurm, vom 26. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für 1995 nach der am 8. April 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

**(1)** Zwischen dem Berufungswerber (im Folgenden Bw.) und der Amtspartei ist im gegenständlichen Berufungsfall strittig, ob der Bw. den Nachweis erbringen konnte, er habe im Jahr 1995 im Zusammenhang mit sich zunächst in seinem Eigentum befindlichen und am 20. Juli 1995 veräußerten Anteilen an einer Liegenschaft in L, Fremdmittelzinsen tatsächlich geleistet und auch den entsprechenden Kredit zur Gänze getilgt und diese somit Werbungskosten darstellen können.

**(2)** Der Bw. beantragte diese Fremdmittelzinsen zunächst für die Jahre 1987 bis 1989 in den jeweiligen Steuererklärungen, wo sie jedoch auf Grund des Umstandes, dass sie nur dem Kreditsaldo angelastet wurden, aber keine Zahlungen erfolgten mangels effektiven Abflusses in diesen Jahren nicht berücksichtigt wurden (Berufungsentscheidung der

Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 9.2.1996, GZ 70.081-7/95 bzw VwGH-Erkenntnis vom 30.1.2001, 96/14/0056). Die für 1991 beantragten Zinsen wurden nach Durchführung einer Betriebsprüfung ebenfalls nicht anerkannt (Tz 22 des Betriebsprüfungsberichts vom 18. Mai 1998).

In der am 2. April 1997 abgegebenen Steuererklärung für 1995 erklärte der Bw. ATS 612.500 an Mieteinnahmen und als Werbungskosten ua. Bankzinsen iHv. ATS 638.806,22. Es ergab sich ein Werbungskostenüberschuss aus dieser Vermietungstätigkeit. Mit Bescheid vom 1. März 1999 erfolgte eine erklärungsgemäße Veranlagung. Am 26. Juli 2005 erfolgte eine Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für 2005, weil sich erst im Zuge eines das Jahr 1999 betreffenden Berufungsverfahrens herausgestellt habe, dass die gegenständliche Liegenschaft in L, bereits 1995 veräußert worden und dementsprechend ein für das Jahr 1991 gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeter steuerfreier Betrag in diesem Jahr aufzulösen sei. Diese steuererhöhende Auflösung wurde in diesem Bescheid vorgenommen.

**(3)** Das gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für 1995 gerichtete ursprüngliche Berufungsbegehren vom 25. August 2005 zielte zunächst darauf ab, die steuererhöhende Auflösung dieses gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF. vor BGBI.1996/201 gebildeten steuerfreien Betrages hinsichtlich der Veräußerung der Liegenschaftsanteile in L, nicht vorzunehmen, weil dieser Betrag – so die Darstellung in der Berufungsschrift - ein anderes – im Jahr 1995 nicht veräußertes - Mietobjekt betroffen hätte.

**(4)** Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Juni 2008, dass sich aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung betr. den Zeitraum 1991 bis 1994 ergebe, dass im Zuge einer Außenprüfung seitens des steuerlichen Vertreters ausdrücklich ein Antrag auf Bildung eines steuerfreien Betrages für das Mietobjekt in L, gestellt worden sei und daher um Richtigstellung der „*offenkundig unrichtigen*“ Darstellungen in der Berufung ersucht wurde, teilte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Eingabe vom 18. August 2009 mit, dass die „*gebildeten Mietzinsrücklagen zur Gänze*“ – entgegen den berufungsgegenständlichen Darstellungen - die Liegenschaft in L, beträfen.

Zugleich wies der Bw. aber darauf hin, dass iZm. dem Verkauf der Liegenschaftsanteile L „*die damit zusammenhängenden Bankverbindlichkeiten getilgt*“ worden seien, sodass es zu einem Abfluss iSd. § 19 EStG 1988 gekommen sei. Diese, die Jahre 1987 bis 1991 betreffenden, Werbungskosten iHv. ATS 2,280.026,30 seien bislang nicht berücksichtigt worden und deren Geltendmachung würde nunmehr beantragt.

**(5)** Der Vorhaltsbeantwortung war der Kaufvertrag hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaftsanteile in L, abgeschlossen zwischen dem Bw. als Verkäufer einerseits und der Fa. Al-GmbH als Käuferin andererseits, unterzeichnet am 19. Juli 2005 jeweils vom Bw. als

---

Käufer bzw. Geschäftsführer der Käuferin, angeschlossen.

Demnach verpflichtet sich die Käuferin den gesamten Kaufpreis bis 19. August 1995 zu Handen eines – namentlich genannten – Rechtsanwaltes treuhändig mit dem unwiderruflichen Auftrag zu erledigen, den Kaufpreis, soweit erforderlich, zur Lastenfreistellung zu verwenden und einen allfällig verbleibenden Restbetrag an den Bw. zur Auszahlung zu bringen. Der Rechtsanwalt wird angewiesen, den Kaufpreis an den Bw. erst auszuzahlen, wenn gewährleistet ist, dass die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile lastenfrei gestellt werden können. Die Vertragsparteien weisen im Vertrag den Schriftenverfasser unwiderruflich an, den Vertrag erst zu verbüchern, sobald der gesamte Kaufpreis bezahlt ist.

**(6)** Aus zwischen dem Vertreter der Amtspartei und einem Mitarbeiter des steuerlichen Vertreters geführten Telefonaten (Aktenvermerke vom 28. Oktober 2008 bzw. vom 12. November 2008) bzw. elektronischem Nachrichtenaustausch (Mails vom 12. November 2008 bzw. vom 20. November 2008) ergibt sich, dass hinsichtlich einer allfälligen tatsächlichen Tilgung der strittigen Zinsen keine Unterlagen mehr vorhanden sind. Dem Mail vom 20. November 2008 war ein Grundbuchsatz (betreffend ua. auch die sich seinerzeit im Eigentum des Bw. befindlichen Liegenschaftsanteile in L), woraus ersichtlich ist, dass im Juli 1995 ein Pfandrecht für eine Bank eingetragen wurde und das ursprüngliche Pfandrecht nicht mehr eingetragen ist.

**(7)** Daraufhin hielt der Vertreter der Amtspartei dem steuerlichen Vertreter vor (Mail vom 27. November 2008), dass eine Löschung der Pfandurkunde im Grundbuch nichts über die tatsächliche Zahlung der Zinsen und Spesen aussage und daher ein Nachweis über die tatsächliche Bezahlung der Zinsen im Jahr 1995 durch den Bw. erforderlich sei. Dem entgegnete der steuerliche Vertreter (Mail vom 10. Dezember 2008), dass eine Löschung einer Pfandbestellungsurkunde – gerade dann, wenn es sich um die Verbücherung von Pfandrechten für von Banken gewährten Krediten handle, niemals erfolge, wenn das Grundgeschäft nicht erfüllt sei. Erfüllung bedeute Bezahlung der gesamten Kreditvaluta. Diesbezüglich werde auf eine angeschlossene, in der Urkundensammlung des Grundbuchsgerichts aufliegende, Löschungsquittung vom 29. November 1995 verwiesen. Eine spätere Pfandbestellungsurkunde zur Besicherung von Krediten, die dem Bw. hätten gewährt werden können, sei in der Urkundensammlung nicht vorhanden. Damit „*gilt als erwiesen, dass die Kreditvaluta inklusive Zinsen und Spesen im Jahr 1995 geflossen sein muss. Eine Umschuldung sei ist auf Grund der Sachlage im Grundbuch auszuschließen*“.

Dem Mail des steuerlichen Vertreters waren eine Löschungsquittung vom 29. November 1995 sowie eine Pfandbestellungsurkunde, lautend auf den Erwerber der Liegenschaftsanteile als Kreditnehmer angeschlossen.

Über telefonische Nachfrage des Vertreters des Finanzamtes (Aktenvermerk vom

15. Dezember 2008), wie die Bezahlung der Zinsen im Jahr 1995 erfolgt sei, teilte ein Mitarbeiter des steuerlichen Vertreters mit, dass die Löschung der Pfandbestellungsurkunde im Grundbuch nachgewiesen sei. Durch die Löschung in der Urkundensammlung sei „bewiesen“, dass der Kredit samt Zinsen im Jahr 1995 bezahlt worden sein müsse, da ansonsten die Bank einer Löschung nicht zugestimmt hätte.

Dem entgegnete der Vertreter des Finanzamtes in diesem Telefonat, dass ein Nachweis über den Zahlungsfluss vorzulegen sei. Wenn eine Verrechnung des Kaufpreises über das Verrechnungskonto der Fa. Al-GmbH erfolgt sei, so sei aus dem Verrechnungskonto die Bezahlung des Kaufpreises und der Zinsen ersichtlich. Es sei in diesem Fall das Verrechnungskonto vorzulegen.

Der steuerliche Vertreter teilte am 22. Dezember 2008 telefonisch mit (Aktenvermerk vom 22. Dezember 2008), dass er sich um einen Nachweis der Zinszahlungen bemühen werde. Sollte kein Nachweis auffindbar sein, ersuche er um Anerkennung der Zahlungen auf Grund der vorgelegten Unterlagen, die die Zahlungen nachwiesen.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass die vorgelegten Unterlagen keinen Nachweis darstellten.

Die von der Amtspartei abverlangte Vorlage von Nachweisen erfolgte seitens des Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreter nicht.

**(8)** Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2009 wurde das modifizierte Berufungsbegehren mit folgender – auszugsweise wiedergegebenen - Begründung abgewiesen:

„.... Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden Zinsen und Spesen für die Jahre 1987, 1988, 1989 und 1991 iHv. insgesamt ATS 2 280 026,30 = € 165 695,97 nicht anerkannt.

Es wurde beantragt, diese Zinsen und Spesen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Kaufvertrag vom 29.10.1987 wurden Liegenschaftsanteile in L um ATS 7.000.000,-- erworben. Der Kauf erfolgte mittels Fremdfinanzierung. Die oben genannten Zinsen und Spesen betreffen die Darlehensverbindlichkeit der Liegenschaftsanteile L“.

Im Jahr 1995 wurden die Liegenschaftsanteil L mit Kaufvertrag vom 20.7.1995 vom Bw. um ATS 7.000.000,-- veräußert. Erwerberin dieses Liegenschaftsanteiles war die Fa. Al-GmbH. Der Bw. unterzeichnete den Kaufvertrag als Verkäufer einerseits und als Geschäftsführer der Fa. Al-GmbH andererseits. ...

Mit Kaufvertrag vom 19.7.1995 (einen Tag vor Kauf) wurde der Liegenschaftsanteil von der Firma Alpenland Immobilienverwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft mbH an A-GmbH veräußert und ein Pfandrecht für V-Bank aufgrund einer Pfandurkunde vom 6. Juli 1995 (vor Veräußerung, Kauf und Weiterveräußerung) im Höchstbetrag von ATS 14.500.000,-- im Grundbuch eingetragen.

Eine Berücksichtigung von Zinsen und Spesen als Werbungskosten kann gem. § 19 EStG 1988 erst in dem Zeitpunkt erfolgen, in dem die Zinsen und Spesen tatsächlich bezahlt worden sind. Vom Finanzamt wurden mehrmals telefonisch und schriftlich Nachweise... über die tatsächliche Bezahlung von Zinsen und Spesen im Jahr 1995 angefordert.

Der steuerliche Vertreter hat keine Nachweise erbringen können mit der Begründung, dass Kontoauszüge bzw. Überweisungsbelege weder in den Archiven noch beim Bw. auffindbar sind. Als Nachweis wurde ein Grundbuchsauszug beigelegt, aus dem ersichtlich ist, dass

bereits im Juli 1995 ein Pfandrecht zu Gunsten der V-Bank eingetragen wurde und das Pfandrecht zu Gunsten der E bzw. Ö nicht mehr eingetragen ist. Eine Löschung erfolgt nach Mitteilung des steuerlichen Vertreters jedoch nur, wenn die Gesamtschuld (also inklusive der Zinsen) beglichen wurde.

Auf den Vorhalt der Möglichkeit einer Umschuldung und das damit keine tatsächliche Bezahlung der Zinsen und Spesen im Jahr 1995 erfolgt sei wurde wie folgt geantwortet: „Es wird darauf hingewiesen, dass die Löschung einer Pfandbestellungsurkunde gerade dann, wenn es sich um die Verbücherung von Pfandrechten für, von Banken gewährten Krediten handelt, niemals erfolgt, wenn das Grundgeschäft – wie gewährte Kredite – nicht erfüllt ist. Erfüllung bedeutet Bezahlung der gesamten Kreditvaluta. Zu diesem Zweck wird die Löschungsquittung vom 29.11.1995, wie sie in der Urkundensammlung beim Grundbuchgericht aufliegt zur Kenntnisnahme übermittelt. Eine spätere Pfandbestellungsurkunde zur Besicherung von Krediten, welche dem Bw. gewährt hätten werden können, ist in der Urkundensammlung nicht vorhanden. Damit gilt als erwiesen, dass die Kreditvaluta inklusive Zinsen und Spesen im Jahr 1995 geflossen sein muss. Eine Umschuldung ist auf Grund der Sachlage im Grundbuch auszuschließen.“

Dem Argument, dass die Löschung einer Pfandbestellungsurkunde gerade dann, wenn es sich um die Verbücherung von Pfandrechten für, von Banken gewährten Krediten handelt, niemals erfolgt, wenn das Grundgeschäft – wie gewährte Kredite – nicht erfüllt (Erfüllung bedeutet Bezahlung der gesamten Kreditvaluta) ist, wird entgegengehalten:

Die Pfandurkunde zu Gunsten der V-Bank ist vom 6. Juli 1995. Die Pfandurkunde wurde 14 Tage vor dem Kauf des Liegenschaftsanteiles durch A-GmbH am 19. Juli 1995 und vor dem Kauf des Liegenschaftsanteiles durch die Fa. Al-GmbH vom Bw. ausgestellt. Es wurde eine Pfandurkunde ausgestellt, bevor die Liegenschaftsverkäufe und Liegenschaftskauf durchgeführt waren.

Diese ungewöhnliche Vorgangsweise dokumentiert die Abwicklung der finanziellen Gebarung vor Erstellung der Kaufverträge durch den Bw.. Der Bw. war Eigentümer des Liegenschaftsanteils. Gleichzeitig war er Geschäftsführer und zu 95% Beteiligter der Erwerberin und Verkäuferin. Ein Nachweis über die Bezahlung der Zinsen und Spesen wurde nicht erbracht.

§ 115 Abs. 1 BAO lautet: „Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.“

Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen (vgl. Erkenntnis vom 19.5.1992, 91/14/0089 - 91 und vom 23.2.1994, 92/15/0159).

Die Partei trifft also ungeachtet der amtswegigen Ermittlungspflicht eine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Tz 8).

Gem. § 132 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden.

Da kein Nachweis über die tatsächliche Bezahlung der Zinsen und Spesen vorgelegt wurde war die Berufung abzuweisen.“

**(9)** Gegen diese Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. am 27. Februar 2009 ohne nähere Begründung einen Vorlageantrag ein.

**(10)** In der am 8. April 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Es sei nicht gelungen, Bankbelege aus dem relevanten Zeitraum zu organisieren. Der steuerliche Vertreter habe sich auch an die Rechtsabteilung des rechtsnachfolgenden Bankinstituts gewandt, allerdings seien auch dort keine Daten über die Kredittilgung mehr vorhanden. Über diese Gespräche gebe es keinen Schriftverkehr. In der Rechtsabteilung sei ihm mitgeteilt worden, dass es bankunüblich sei, dass eine Löschungsquittung erteilt werde, wenn „*nicht tatsächlich das Geld bei der Bank liegt*“. Eine Umschuldung sei „*aus finanztechnischen Gründen*“ nicht möglich gewesen, weil der Bw. zum damaligen Zeitpunkt keinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe. Der Bw. habe bereits 1991 an eine Gesellschaft, die er verwaltete, ein großes Grundstück um 20 Mio ATS und eine monatliche Rente veräußert, so dass es aus dem Veräußerungserlös „*plausibel*“ erscheine, dass die „*Bezahlung der Zinsen auf jeden Fall erfolgt sein muss*“. Über Befragen des Vorsitzenden, warum im Jahr 1991 Zinsen nicht bezahlt worden seien, entgegnete der steuerliche Vertreter es gehe „*nicht darum, dass Zinsen 1991 nicht bezahlt wurden, sondern es geht im konkreten Fall um den Zeitpunkt, als die Löschungsquittung erteilt wurde*“. Es sei schlüssig, dass „*der Kredit getilgt ist*“ und damit auch die Zinsen getilgt seien.

Über weiteres Befragen des Vorsitzenden, aus welchem Grund die Werbungskosten nicht bereits in der Steuererklärung beantragt worden seien, entgegnete ein Mitarbeiter des steuerlichen Vertreters, dass „*1995 die laufenden Bankzinsen nach wie vor berücksichtigt werden*“ seien.

Der steuerliche Vertreter führte aus, er habe Unterlagen „*wahnsinnig lange*“ auf, aber „*nach zehn Jahren werden sie auch bei mir weggegeben*“. Es seien zunächst nur die Zinsen des Jahres 1995 beantragt worden, weil zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung, noch nicht bekannt gewesen sei, dass die Zinsen für 1991 bis 1994 nicht anerkannt würden. Die Zinsen für das Jahr 1995 seien auch anerkannt worden.

Über nochmaligen Vorhalt des Vorsitzenden, warum auch in der ursprünglichen Berufungsschrift vom 25. August 2005 die Anerkennung der strittigen Zinsen noch nicht begehrt worden sei, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es sich hiebei um eine „*Fehlinterpretation*“ eines Mitarbeiters gehandelt habe. Erst im Zuge des Bedenkenvorhalt des UFS sei weiter recherchiert worden.

Die Information des steuerlichen Vertreters hinsichtlich der Bezahlung der Zinsen beruhe auf Angaben des Bw. Über Befragen der ernannten Beisitzerin, ob die Zinsen in einem bezahlt worden seien bzw. nach weiteren Details, führte der steuerliche Vertreter aus, dass „*sämtliche offenen Beträge im Zuge des Verkaufs bezahlt worden*“ seien.

Man habe, weil es auf Grund der Nichtanerkennung der Zinsen zu Einnahmenüberschüssen

gekommen sei „zur Hilfe“ des steuerfreien Betrages gegriffen. Es sei richtig, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung die Liegenschaft bereits veräußert gewesen und die Bildung nicht mehr zulässig gewesen sei; sie sei aber „*trotzdem anerkannt*“ worden.

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

#### **1. Steuererhöhende Auflösung eines steuerfreien Betrages**

(11) Der Bw. hat mit seiner Eingabe vom 18. August 2009 – wenn auch erst über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates hin - eingestanden, dass die „gebildeten Mietzinsrücklagen zur Gänze“ die Liegenschaft in L, die im Jahr 1995 veräußert wurde, betroffen hätten. Diese Ausführungen hat er in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt und zugleich eingeräumt, dass die Bildung nicht mehr zulässig gewesen sei.

(12) Damit vertritt er nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates nunmehr auch er die Ansicht, dass der seinerzeitig gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 über seinen Antrag hin gebildete steuerfreie Betrag anlässlich einer Veräußerung der Liegenschaft steuererhöhend aufzulösen sei und insofern der angefochtene Bescheid keine Unrichtigkeit aufweist.

Zugleich aber räumt er – zumindest indirekt - ein, dass seine ursprünglichen Angaben in der Berufungsschrift offenkundig unrichtig gewesen sind, woraus nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates abzuleiten ist, er habe diese – allenfalls sogar wider besseren Wissens - nur gemacht, um einen unberechtigten Steuervorteil zu lukrieren, dies unter dem Aspekt, dass die Nichtanerkennung geltend gemachter Zinsen, deren Berücksichtigung als Werbungskosten mangels Abflusses ebenfalls nicht zulässig gewesen waren, in weiterer Folge (zu Recht) nicht mehr anerkannt wurden und sich somit ein Einnahmenüberschuss ergab, den – so äußerte sich auch der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung sinngemäß - es offenkundig zu „*verhindern*“ galt.

Die Berufung war daher hinsichtlich dieses Begehrens abzuweisen.

#### **2. Berücksichtigung von Zinsen als Werbungskosten**

(13) Diesbezüglich geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. erwarb im Jahr 1987 Liegenschaftsanteile in L, um ATS 7 Mio. Der Kauf erfolgte mittels Fremdfinanzierung. Die durch den Kauf angefallenen Zinsen und Spesen für die Jahre 1987, 1988, 1989 und 1991 iHv insgesamt ATS 2 280 026,30 (165 695,97 EUR) wurden seitens der Abgabenbehörden mangels effektiven Abflusses nicht anerkannt; der VwGH hat sich dieser Rechtsansicht angeschlossen (Erkenntnis vom 30.1.2001, 96/14/0056).

Mit Kaufvertrag vom 20. Juli 1995 wurden die Liegenschaftsanteile vom Bw. um ATS 7 Mio, an eine GmbH, an welcher der Bw. zu 95% beteiligt und deren Geschäftsführer er war,

---

veräußert.

Bereits mit Kaufvertrag vom 19. Juli 1995 hatte jene GmbH, bei der der Bw. Geschäftsführer war, diesen Liegenschaftsanteil wiederum an eine weitere GmbH veräußert. Für die Finanzierung des Kaufes wurde am 27. Juni 1995 ein Kredit aufgenommen, der mit einem hypothekarischen Pfandrecht aufgrund einer Pfandurkunde vom 6. Juli 1995 im Höchstbetrag von ATS 14,5 Mio besichert wurde.

Laut Löschungsquittung vom 29. November 1995 wurden die bislang für anderen Banken hinsichtlich der Liegenschaftsanteile des Bw. eingetragenen Pfandrechte gelöscht.

Unterlagen über eine allfällige Kreditzahlung durch den Bw. sind nicht mehr vorhanden bzw. konnten sie vom Bw. trotz wiederholter Nachfristsetzung nicht vorgelegt werden.

**(14)** Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie „geleistet“ worden sind. Im gegenständlichen Fall müsste der Bw. also tatsächlich Zinsen iZm. jenem Kredit effektiv - in Form einer Verminderung seines Vermögens - geleistet haben, den er seinerzeit für den Erwerb der Liegenschaftsanteile in L, aufgenommen hat. Eine bloße Umschuldung auf einen anderen Kredit ohne effektive Leistung von Zinsen würde somit dieses erforderliche Kriterium nicht erfüllen.

Dass der gegenständliche Kredit getilgt wurde, ist zwar durch die Löschungsquittung der kreditgewährenden Bank bewiesen, hingegen stellen – wie er selbst einräumt – die Ausführungen des Bw. keinen Nachweis dar, wer tatsächlich diesen Kredit bezahlt hat.

Kann ein solcher Nachweis nicht erbracht werden, dh. kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 BAO). Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (zB. VwGH 30.4.2003, 98/13/0119) und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 25.3.1992, 90/13/0295; VwGH 27.5.1998, 97/13/0051). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0051).

Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 138, Tz 5, 6).

Im gegenständlichen Fall erscheint zunächst schon fraglich, ob es dem Bw. im gegenwärtigen Zeitpunkt bzw. in jenem Zeitpunkt, in welchem er die Zinsen erstmalig für das Jahr 1995 als Werbungskosten beantragt hat (Vorhaltsbeantwortung im August 2009) überhaupt „unzumutbar“ ist, einen tatsächlichen Nachweis für sein Vorbringen, der Kredit sei durch ihn selbst getilgt worden, zu erbringen. Im gegenständlichen Fall war nämlich zunächst vor den Abgabenbehörden und dann vor dem VwGH strittig, ob bzw. in welchen Veranlagungszeiträumen diese Fremdmittelzinsen anzuerkennen seien; erst nach dem im Jänner 2001 ergangenen VwGH-Erkenntnis ergab sich definitiv, dass die Fremdmittelzinsen in

jenen Jahren, für welche sie ursprünglich geltend gemacht worden waren, jedenfalls keine Berücksichtigung finden könnten, sondern sie erst – tatsächliche Bezahlung vorausgesetzt – allenfalls in späteren Veranlagungszeiträumen Berücksichtigung finden könnten. Da der Bw. aber offenkundig davon ausgeht, die Zahlung von Zinsen seien als Werbungskosten jedenfalls zu berücksichtigen, wäre es daher an ihm gelegen, im Rahmen der Beweisvorsorge die entsprechenden Beweismittel im offenen Verfahren aufzubewahren und sie somit nicht zu vernichten. Die entsprechenden Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung, er hebe Unterlagen ca. zehn Jahre auf, können ihn von einem Nachweis der Bezahlung der Zinsen somit nicht entbinden, weil offenkundig die zugegebene Vernichtung dieser Beweismittel jedenfalls zu Zeitpunkten (somit in den Jahren 1997 bis 2001) erfolgt sein muss, als die näheren Umstände der Berücksichtigung noch strittig waren. Warum bei dieser Sachlage eine Vernichtung von Unterlagen erfolgte, ist für den Berufungssenat daher nicht nachvollziehbar.

Aber auch im Zuge der Untersuchung, ob dem Bw. die Glaubhaftmachung gelungen ist, er habe den die Liegenschaftsanteile L betreffenden Kredit samt Zinsen im Jahr 1995 aus eigenen Mitteln getilgt, geht der erkennende Berufungssenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass dies nicht der Fall ist. Ebenso ist es im Bereich des Möglichen, dass eine Umschuldung auf andere, nicht offen gelegte Kredite – erfolgt ist und es somit in der Tat zu keinem Abfluss gekommen ist. Der Bw. bzw dessen steuerlicher Vertreter vermochte auch die näheren Umstände seiner Versuche, mittels der seinerzeit kreditgewährenden Bank bzw. des Rechtsnachfolgers, Beweismittel oder Unterlagen, die zumindest eine Glaubhaftmachung ermöglichen. Der einzige Umstand, auf den der Bw. sein entsprechendes Vorbringen stützt, nämlich dass eine Löschungsquittung vorhanden sei, ist auch für eine Glaubhaftmachung, der Bw. habe ad personam den Kredit samt Zinsen getilgt, nicht ausreichend.

**(15)** Zusammengefasst hat der Bw. somit lediglich nachweisen können, dass jener Kredit, der durch Eintragung auf ein Pfandrecht hinsichtlich der Liegenschaftsanteile L, grundbürgerlich besichert war, zu Ende des Jahres 1995 offenbar nicht mehr aushaftete, zumal das kreditgewährende Bankinstitut eine Löschungsquittung ausgestellt hat. Mit welchen Mitteln dieser Kredit getilgt wurde, ist jedoch im gesamten Verfahren – sowohl vor der Abgabenbehörde erster Instanz als auch vor dem Unabhängigen Finanzsenat – offen geblieben. Es wäre am Bw. gelegen, seine Behauptungen durch entsprechende aussagekräftige Unterlagen zu untermauern.

**(16)** Zudem ist zu festzuhalten, dass die Angaben des Bw. bzw. seines steuerlichen Vertreters im Zusammenhang mit dem ursprünglichen Berufungsbegehren in Bezug auf den steuerfreien Betrag widersprüchlich sind und überdies nachgewiesen nicht der Wahrheit entsprochen haben. Der Bw. bzw der steuerliche Vertreter hat wider besseren Wissens behauptet, der –

gesetzlich für die Liegenschaftsanteile L nicht zustehende – steuerfreie Betrag habe andere Liegenschaften betroffen. Überdies hat er diesen steuerfreien Betrag im Nachhinein für genau das Veranlagungsjahr beantragt, in dem der Verkauf erfolgte, also der Nachversteuerungstatbestand ausgelöst worden ist. Dies ist dem steuerlichen Vertreter auch in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgehalten und seinerseits die Nichtberechtigung der Geltendmachung eingeräumt worden.

Somit ergeben sich auch insgesamt erhebliche Zweifel an der generellen Richtigkeit bzw. am Wahrheitsgehalt von Vorbringen des Bw. bzw seines steuerlichen Vertreters gegenüber Abgabenbehörden.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Linz, am 20. April 2010