



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des T S, E, P, vertreten durch Firma PT GmbH, E, K, vom 30. April 2007 und 19. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 19. Februar 2007 und 13. Dezember 2007 betreffend

Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

1) Die Berufung gegen die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006** wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2008:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	182.586,99 €	Einkommensteuer	82.343,36 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-11.839,75 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				70.503,61 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der im Jahr 2009 verstorbene Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) war in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen Bauunternehmer (gewerbliche Maschinen und Gerätevermietung/Baumeisterbetrieb) und Gesellschafter der Fa. B T S GmbH tätig. Als Bauunternehmer flossen ihm Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu; als Angestellter bei der Fa. B T S GmbH bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Rahmen einer **Betriebsprüfung**, deren Gegenstand die **Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005** waren, wurde, wie aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Februar 2007 sowie dem Betriebsprüfungsbericht vom 14. Februar 2007 hervorgeht, Folgendes festgestellt:

1) Geltend gemachter Übergangsverlust 2005 (1/7)

Vom Pflichtigen sei zum Stichtag 31.12.2005 die Gewinnermittlungsart gewechselt worden, indem hinsichtlich seines Gewerbetriebes von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (Bilanzierung) übergegangen worden sei. In der Folge sei ein Siebentel des zum Stichtag 31.12.2005 ermittelten Übergangsverlustes in der Gesamthöhe von 27.529,53 € in der Steuererklärung 2005 als Abzugsposten angesetzt worden (3.932,78 €).

*Der Übergangsgewinn sei jedoch zwingend dem ersten Gewinnermittlungszeitraum **nach** dem Wechsel zuzurechnen und bestehe für den Übergangsverlust eine Verteilungspflicht auf die **nächsten** sieben Gewinnermittlungszeiträume. Dies bedeute für den gegenständlichen Fall, dass das erste Siebentel eines etwaigen Übergangsverlustes erst im Besteuerungszeitraum 2006 Berücksichtigung finden könne.*

2) Korrektur der Berechnung des Übergangsverlustes bzw. Übergangsgewinnes zum 31.12.2005 (Ansatz im Besteuerungszeitraum 2006)

Bei der Ermittlung des Übergangsverlustes zum 31.12.2005 sei als Abschlag eine Wertberichtigung zu Forderungen in der Höhe von 105.400,00 € angesetzt worden. Diese Wertberichtigung habe ein am 9. Juli 2004 durch den Pflichtigen der B T S GmbH gewährtes unverzinsliches Darlehen in Höhe von 108.000,00 € betroffen.

Die Aufbringung der Geldmittel sei seitens des Pflichtigen durch Aufnahme eines Bankkredites bei der A O erfolgt. An der B T S GmbH seien zu diesem Zeitpunkt der Sohn des Abgabepflichtigen (T S jun.) zu 90% und der Abgabepflichtige selbst zu 10% beteiligt gewesen.

Die Gesellschaft selbst sei zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe derart hoch überschuldet gewesen (Verlustvortrag 31.12.2004 153.967,51 € bei einem Stammkapital von 36.336,42 €; fiktive Schuldentilgungsdauer nach § 24 URG 35,38 Jahre), dass sie sich mangels Kreditwürdigkeit auf dem öffentlichen Kapitalmarkt keine Geldmittel hätte mehr beschaffen können. Um zumindest für eine weitere Zeit die Zahlungsfähigkeit der GmbH aufrecht erhalten zu können, sei es daher unabdingbar erforderlich gewesen, über die (bzw. einen der) Gesellschafter Geldmittel aufzutreiben, was durch die Hingabe des o.a. Gesellschafterdarlehens auch geschehen sei.

In der Folge sei jedoch am 28. November 2005 dennoch der Konkurs über das Vermögen der GmbH eröffnet und mit Beschluss vom 1. Dezember 2005 die Schließung des Unternehmens bewilligt worden.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei in der Hingabe des Betrages in der Höhe von 108.000 € durch den Bw (Gesellschafter) steuerlich kein Darlehen, sondern eine verdeckte Eigenkapitalzuführung (verdecktes Stammkapital) zu sehen.

Da die Rückgewährung eines Darlehens zu seinem Wesen gehöre, müsse der Darlehensgeber vor dessen Hingabe von der Bonität des Empfängers überzeugt sein, es sei denn, er gewähre nur formell ein Darlehen und wolle in Wirklichkeit nur eine Zuwendung durchführen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Darlehensgeber (Gesellschafter) von Anfang an damit rechnen habe müssen, dass die Darlehensempfängerin (Gesellschaft) auf Grund der gegebenen Umstände (Vermögenslage der Gesellschaft – siehe oben) nicht in der Lage sein werde, das Darlehen tatsächlich wieder rückzuführen. Die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft sei dem Pflichtigen auf Grund seiner Gesellschafterstellung hinlänglich bekannt gewesen. Unter diesen Umständen sei das angebliche Darlehen als steuerrechtliches Eigenkapital der Gesellschaft zu behandeln und nicht als Forderung des Gesellschafters (Abgabepflichtigen) an die Gesellschaft.

Der Vorgang der Geldhingabe finde daher im Privatbereich des GmbH-Gesellschafters seine Begründung, sei als verdecktes Stammkapital zu qualifizieren und stelle daher kein aus betrieblichen Gründen gewährtes Darlehen dar.

Ebenso habe durch die BP von Seiten des Einzelunternehmens eine betriebliche Veranlassung für eine Gewährung eines Darlehens nicht festgestellt werden können.

Da die Geldhingabe nicht in den betrieblichen Bereich falle, sondern eine private Einlage bzw. Kapitalzuführung an die GmbH darstelle, sei bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes der Ansatz einer diesbezüglichen Wertberichtigungspost unzulässig.

Es ergäben sich daher gegenüber dem vom Abgabepflichtigen ermittelten Übergangsabschlag folgende Änderungen:

Übergangsabschlag laut Ermittlung des Abg.pfl.	- 27.529,53 €
Storno Wertberichtigung Darlehen	+ 105.400,00 €
Übergangsgewinn 31.12.2005 lt. BP	+ 77.870,47 €

*Obiger Übergangsgewinn **€ 77.870,47** werde im **Besteuerungszeitraum 2006** zu erfassen sein.*

3) Nicht abzugsfähiger Zinsaufwand 2004 und 2005

Nach den Ausführungen in Tz 2 sei der 2004 aufgenommene Kredit (Konto xxxx) nicht betriebsbedingt, sondern der Privatsphäre (ggf. den endbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen) zuzuordnen.

Die diesbezüglich als Betriebsausgabe geltend gemachten Zinsen könnten daher nicht anerkannt werden.

Kürzung Zinsaufwand lt. BP somit

2004	€ 2.691,63
2005	€ 4.040,86

Im Rahmen der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen **Einkommensteuerbescheide** des Pflichtigen **für die Jahre 2004 und 2005** vom 19. Februar 2007 wurden daher weder das beantragte Siebtel des Übergangsverlustes noch die mit dem angeführten Darlehen in Zusammenhang stehenden Fremdfinanzierungskosten (Zinsen) berücksichtigt.

Dagegen erhob der (inzwischen verstorbene) Pflichtige mit Schreiben vom 30. April 2007 durch seinen steuerlichen Vertreter **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Er – B T S sen. – sei an der nunmehr in Konkurs befindlichen B T S GmbH mit einer Stammeinlage von ATS 5.000,00 (also im Ausmaß von 1%, nicht – wie in der Niederschrift zur Schlussbesprechung fälschlicherweise behauptet – 10%) beteiligt. Diese Beteiligung habe bereits mit der Gründung der Gesellschaft am 17.1.1997 bestanden.

Bereits seit geraumer Zeit habe er eine gewerbliche Maschinen- und Gerätevermietung/ Baumeisterbetrieb, zu deren wesentlichsten Kunden die im Jahr 1997 gegründete Gesellschaft gehöre, betrieben. Eine handelsrechtlich relevante Stellung übe er in der Gesellschaft nicht aus. Einen wesentlichen Teil seiner persönlichen Einkünfte habe er aus der Vermietung der Baugeräte erzielt.

Wie von der Betriebsprüfung richtig festgestellt, habe er am 9. Juli 2004 der T S GmbH finanzielle Mittel im Ausmaß von 108.000 € zukommen lassen.

Diese Zufuhr von finanziellen Mitteln sei in der Gesellschaft als Darlehen ausgewiesen worden. Da der Bw seinen Gewinn auf Basis einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt habe, habe eine gegenläufige Buchung in seinem Jahresabschluss nicht durchgeführt werden können. Die Aufbringung dieser Geldmittel sei – wie von der Betriebsprüfung richtigerweise festgestellt – durch die Aufnahme eines Bankkredites bei der G A O erfolgt.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe derart hoch überschuldet gewesen, dass sie sich mangels Kreditwürdigkeit auf dem öffentlichen Kapitalmarkt keine Geldmittel mehr hätte beschaffen können und es daher für die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft unabwendbar erforderlich gewesen wäre, über einen der Gesellschafter Geldmittel aufzutreiben. Dies wäre durch die Hingabe des angeführten Gesellschafterdarlehens auch geschehen.

Dabei seien aber folgende Faktoren übersehen worden:

Anlässlich der Gründung der Gesellschaft im Jahr 1997 hätten bereits die betrieblichen und privaten Grundstücke aller Gesellschafter der Besicherung betrieblicher Verbindlichkeiten gedient. Maßgebliches freies Vermögen sei bereits zu diesem Zeitpunkt nicht vorhanden gewesen.

Aus der Sicht des finanzierenden Kreditinstitutes sei die Werthaltigkeit des Grundvermögens durchaus geeignet gewesen, die nicht unerheblichen Darlehen der Gesellschaft zu besichern. Dieses Vermögen habe auch zur Besicherung des Bankkredites für das gegenständliche Darlehen gedient. Wäre daher tatsächlich die Gesellschaft, wie von der Betriebsprüfung behauptet, "derart hoch überschuldet" gewesen, so hätte auch der 1% Gesellschafter keine finanziellen Mittel mehr bekommen. Dies sei aber nachgewiesenermaßen im Jahr 2004 nicht der Fall gewesen.

Darüber hinaus habe die Gesellschaft über den Stichtag 9.7.2004 hinaus auch noch zusätzliche Mittel vom finanzierenden Institut erhalten. Insofern habe es also nicht den von der Betriebsprüfung angenommenen Grund für die Zuführung von Kapital in dieser Form gegeben.

Wie von der Betriebsprüfung richtig angenommen, gehöre die Rückgewährung eines Darlehens zu seinem Wesen. Der Darlehensgeber müsse also vor dessen Hingabe von der Rückzahlbarkeit überzeugt sein. Diese Überzeugung sei im gegenständlichen Fall jedenfalls gegeben gewesen. Sowohl der Darlehensgeber wie auch das finanzierende Kreditinstitut, das im Übrigen sowohl die Gesellschaft wie auch den Bw finanziert habe, seien von der Veräußerbarkeit und auch der Werthaltigkeit (Stille Reserven) der betrieblichen und privaten Liegenschaften und betrieblichen Beteiligungen vollends überzeugt gewesen. Dies habe sich auch in den Gesprächen zwischen Bank und Gesellschaft geäußert. Der Bw habe daher zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung mit Recht davon ausgehen können, dass in einem überschaubaren Zeitraum, jedenfalls unmittelbar nach Veräußerung der Liegenschaften, die Gesellschaft wieder ausreichend finanzielle Mittel zur Rückführung seines eigenen Darlehens

besitze und gleichzeitig die Überschuldung beseitigt werden könne. Darüber hinaus habe er aufgrund der Absicherung seiner eigenen Einkünfte (Baumeisterbetrieb/gewerbliche Vermietung) ein erhebliches betriebliches Interesse daran gehabt, dass die Gesellschaft diese Mittel auch wieder erwirtschafte.

Aus welchen Gründen es schlussendlich nicht zu einem Verkauf der Liegenschaften und Verwertung der Beteiligungen gekommen sei und damit eineinhalb Jahre später der Konkurs angemeldet werden habe müssen, sei nicht Gegenstand der Betriebsprüfung. Der Zeitraum allerdings zwischen der Gewährung des Darlehens und der Konkursanmeldung spreche nicht unbedingt dafür, dass die Gesellschaft damals bereits in einer lebensbedrohenden Krise gewesen sei.

Insofern sei nach Ansicht des Bw's die Geldhingabe des GmbH-Gesellschafters (1%) an die Gesellschaft keinesfalls als Stammkapital zu qualifizieren und stelle daher trotzdem ein aus betrieblichen Gründen gewährtes Darlehen dar. Allein aus diesem Grund wäre anlässlich der Ermittlung des Übergangsgewinnes jedenfalls der Ansatz eines Wertberichtigungspostens zulässig. Damit stelle auch der zur Finanzierung des Darlehens aufgenommene Kredit eine betrieblich bedingte Schuld und die hierfür geltend gemachten Zinsen Betriebsausgaben dar.

Folge man jedoch der Annahme des Betriebsprüfers, dass die Gewährung der finanziellen Mittel **kein Darlehen, sondern Eigenmittelzufuhr** darstellten, so könnte auch hier kein Grund für die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen und die Nichtanerkennung der Wertberichtigung erkannt werden.

Hierbei sei nämlich, wie auch in der Schlussbesprechung vorgebracht, vom Betriebsprüfer aber im Protokoll der Schlussbesprechung völlig ignoriert, die **Zuordnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen** von wesentlicher Bedeutung.

Wie von Lehre und Rechtsprechung anerkannt, könne der Einnahmen-Ausgaben-Rechner ausschließlich notwendiges Betriebsvermögen in seinen Jahresabschluss aufnehmen. Gewillkürtes Betriebsvermögen, wie bei § 5-Ermittlern zulässig und üblich, sei diesen Unternehmen verschlossen. Es stelle sich daher die Frage, wie die Beteiligung des maschinen- und gerätevermietenden Unternehmens an seinem Hauptkunden zu qualifizieren sei. Stelle eine derartige Beteiligung Privatvermögen oder notwendiges Betriebsvermögen dar?

Die **Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum notwendigen Betriebsvermögen** richte sich nach der gegenwärtigen tatsächlichen Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb des Steuerpflichtigen. Notwendiges Betriebsvermögen seien daher jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt seien und ihm auch tatsächlich dienen. Maßgeblich für die Zuordnung seien die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung. Laut Verwaltungsgerichtshof bedeute notwendiges Betriebsvermögen nicht, dass das Wirtschaftsgut für den Betrieb unentbehrlich sei, es müsse daher keine wesentliche Grundlage des Betriebes sein.

Unter anderem habe der VwGH auch unterschiedliche Beteiligungen als notwendiges Betriebsvermögen des Beteiligten festgestellt. Dazu gehörten insbesondere die Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, aber auch die Beteiligung eines Malermeisters an einer Wohnungsbau GmbH, jene eines Fremdenverkehrsbetriebes an einer Sessellift GmbH, einer Vertriebsgesellschaft am Erzeugerunternehmen sowie eines Landwirtes an einer Milchgenossenschaft.

Demnach würde sich auch die Beteiligung eines gewerblichen Baugerätevermieters/Baumeisters an seinem Hauptkunden (Baugesellschaft) als notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Eine andere Interpretation erscheine hier auf keinen Fall zulässig und würde der gängigen Rechtsprechung widersprechen. Der Steuerpflichtige habe auch kein Wahlrecht in der Zuordnung. Sei ein Wirtschaftsgut notwendiges Betriebsvermögen, so sei es auch in das betriebliche Anlagevermögen aufzunehmen. Dies sei bei Eingehen der ursprünglichen Beteiligung von ATS 5.000,00 übersehen worden.

Bei Beachtung dieser Alternativvariante hätte die von der Betriebsprüfung angenommene Eigenkapitalzufuhr zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes führen müssen (ein entsprechender Antrag/Hinweis sei im Rahmen der Schlussbesprechung gestellt worden).

*Eine **Teilwertabschreibung gemäß § 6 EStG 1988** sei im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht zulässig, wohl aber eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung. Im Falle des Übergangs auf Betriebsvermögensvergleich sei, wenn der Teilwert eines Wirtschaftsgutes während der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gesunken sei, die Teilwertabschreibung in der Eröffnungsbilanz (mindere also den Übergangsgewinn bzw. erhöhe den Übergangsverlust) nachzuholen.*

Infolge dieser Darstellung würde der Übergangsverlust im Jahr 2005 zwar nicht um die Teilwertabschreibung einer Forderung, sehr wohl aber durch die Teilwertabschreibung der betriebsnotwendigen Beteiligung erhöht werden.

Eine Zuführung zu Kapital könne daher auf keinen Fall im Privatbereich des GmbH-Gesellschafters seine Begründung finden. Eine andere Interpretation würde der bisherigen VwGH-Rechtsprechung widersprechen.

Auch in diesem Fall wären die Zinsen zur Finanzierung dieser Zahlungen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Den Berufungsausführungen entgegnete der **Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme**

Folgendes:

Zur Qualifikation als verdecktes Stammkapital:

Bis 2004 habe der Abgabepflichtige selbst außer Einkünften aus selbständiger Tätigkeit und Beteiligungserträgen keine Einkünfte aus eigenbetrieblicher Tätigkeit gehabt.

Die vom Bw privat übernommenen Bankhaftungen (grundbücherliche Sicherstellung der Bankschulden der GmbH) hätten auf Grund der finanziellen Situation der Gesellschaft (im Prüfungszeitraum) im Falle der Inanspruchnahme durch die Bank de facto entweder zu einer Erhöhung seines Stammkapitalanteiles, einem Nachschuss des Gesellschafters oder einer uneinbringlichen Forderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft (verdecktes Stammkapital) geführt.

Ferner habe bereits zum Stichtag 31.12.2002 zusätzlich eine private Forderung des Gesellschafters an die Gesellschaft in der Höhe von 114.275,20 € existiert, deren Einbringlichkeit bereits damals als zweifelhaft anzusehen gewesen sei.

Ende 2003 sei diese Forderung durch die Übertragung (Verkauf) diverser Bagger, Radlader und Mobilkräne aus dem Betriebsvermögen der B S GmbH in das Vermögen des Bw's abgedeckt worden (Rg. v. 31. Oktober 2003).

Mit diesen Anlagegütern habe der Bw seinen Gewerbebetrieb begonnen, indem er ab 2004 diese Geräte in der Folge hauptsächlich wieder an die B S GmbH rückvermietet habe. Durch diese Vorgangsweise habe sich ergeben, dass aus der zu diesem Zeitpunkt bereits finanziell schwer angeschlagenen GesmbH Haftungssubstanz (Aktiva) abgezogen und die Forderung des Gesellschafters (des Bw's) voll befriedigt worden sei.

Um durch diese Geschäftsabwicklung nicht unmittelbar ein Insolvenzverfahren loszutreten, sei es unabdingbar erforderlich gewesen, über die (bzw. einen der) Gesellschafter Geldmittel aufzutreiben, was in der Folge durch die Hingabe des strittigen Gesellschafterdarlehens (108.000 €) geschehen sei.

Es sei zwar richtig, dass die Gesellschaft vom finanzierenden Institut (Bank) auch über den Stichtag 9. Juli 2004 (Darlehenshingabe) hinaus noch finanzielle Mittel erhalten habe, der Größenordnung dieser Mittel sei jedoch im Gegensatz zum strittigen Gesellschafterdarlehen nur geringe Bedeutung zuzumessen; dies habe lediglich zur Aufrechterhaltung des laufenden Zahlungsverkehrs gedient und sei überdies nur deshalb ermöglicht worden, weil der Bw vorher der Gesellschaft die strittigen 108.000 € zugeschossen habe.

Wie bereits ausgeführt, stehe fest, dass die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe derart hoch überschuldet gewesen sei (Verlustvortrag 153.967,51 € bei einem Stammkapital von 36.336,42 €; fiktive Schuldentilgungsdauer nach § 24 URG 35,38 Jahre) und sich nach objektiven Kriterien auf dem öffentlichen Kapitalmarkt keine Geldmittel mehr beschaffen habe können. Im Übrigen werden auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Das erklärte Gesellschafterdarlehen sei als verdecktes Stammkapital (Stammanteile stellten Privatvermögen dar) zu qualifizieren und die geltend gemachten Zinsen zur Mittelaufbringung seien nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Zu Teilwertabschreibung:

Die Rechtsansicht, dass es sich bei dem 1%igen Gesellschaftsanteil des Bw's an der S GmbH um Privatvermögen des Bw's handle, werde aufrecht erhalten. Eine Teilwertabschreibung des etwaig durch die verdeckte Einlage erhöhten Beteiligungsansatzes (beim Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) könne daher nicht in Betracht gezogen werden. Dieser Streitpunkt könne aber für das Jahr 2005 dahingestellt bleiben, weil ein etwaiger Übergangsgewinn bzw. -verlust erst im Jahr 2006 (erster Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart) Berücksichtigung finden könne.

Die diesbezüglichen Einwendungen gingen betreffend 2005 ins Leere. Dies gelte auch für den Streitpunkt der Nichtanerkennung der Zinsen für die Mittelzuführung, weil selbst im Fall der Zugehörigkeit des Gesellschaftsanteiles zum Betriebsvermögen die Finanzierungskosten für die Anschaffung von (verdecktem) Stammkapital nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.

Fremdfinanzierungskosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Beteiligungen (endbesteuerter Anteile an Kapitalgesellschaften) seien nämlich auf Grund der Endbesteuerung (§ 97 iVm § 20 EStG) zumindest während der Haltedauer nicht abzugsfähig. Eine Abzugsfähigkeit könne sich allenfalls anlässlich der Veräußerung der Anteile ergeben, falls Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte gemäß § 30 oder § 31 EStG vorlägen. Es werde daher die Abweisung der Berufung beantragt.

In seiner **Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers** entgegnete der Bw bzw. sein steuerlicher Vertreter im Wesentlichen Folgendes:

1) Aus der Tatsache, dass das Unternehmen Ende 2005 in Konkurs gegangen sei, ließe sich die äußerst gewagte Schlussfolgerung, dass schon im Jahr 2002 die private Forderung in Höhe von 114.275,20 € zweifelhaft gewesen sei, nicht ableiten.

Tatsächlich seien Ende 2003 diverse Bagger, Radlader und Mobilkräne aus dem Betriebsvermögen der B T S GmbH an den Bw persönlich verkauft worden, der diese in weiterer Folge zum Teil wieder an die S GmbH zurückvermietete. Es sei aber nicht Aufgabe der Finanzverwaltung, die zivilrechtliche Frage, inwieweit durch diese Vorgangsweise Haftungssubstanz entzogen worden sei, zu beurteilen. Jedenfalls sei diese Geschäftsabwicklung keinesfalls möglicher Auslöser eines Insolvenzverfahrens oder habe zur Hingabe eines Gesellschafterdarlehens führen müssen.

Ebenso sei unrichtig, dass die zusätzlichen finanziellen Mittel, die die T S GmbH nach dem Stichtag der Darlehenshingabe noch erhalten habe, im Verhältnis zum strittigen Gesellschafterdarlehen nur geringe Bedeutung gehabt hätten. Vielmehr seien die vom finanzierenden Kreditinstitut nach 31. Dezember 2004 gewährten zusätzlichen finanziellen Mittel mehr als doppelt so hoch gewesen als der strittige Geldbetrag. Tatsache sei, dass das Unternehmen tatsächlich verschuldet gewesen sei, der Überschuldungsbetrag von 117.600 € nach "objektiven" Kriterien aber trotzdem geeignet gewesen sei, zusätzliche Geldmittel auf dem öffentlichen Kapitalmarkt aufzutreiben. Das Gesellschafterdarlehen sei daher nicht als verdecktes Stammkapital zu qualifizieren.

2) Im Zusammenhang mit der allfälligen Qualifikation der Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen bemängelte der Bw die mangelnde Begründung der gegenteiligen Rechtsansicht des Betriebsprüfers.

Aufgrund eines entsprechenden Antrages in der Schlussbesprechung hätten seitens der Betriebsprüfung zumindest Überlegungen hinsichtlich Betriebs- oder Privatvermögen angestellt werden müssen, zumal durch Behauptungen im Schlussbesprechungsprotokoll die künftige Art der Veranlagung jedenfalls beeinflusst werde.

Die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide seien jedenfalls nicht korrekt.

Mit einem weiteren **Vorhaltsschreiben** wurde der Bw seitens des Finanzamtes (Betriebsprüfer) aufgefordert, innerhalb einer bestimmten Frist noch eine Stellungnahme zur Feststellung, *dass selbst im Falle der Zugehörigkeit des Gesellschaftsanteiles zum Betriebsvermögen die Fremdfinanzierungskosten wegen des Zusammenhangs mit endbesteuertem Vermögen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien*, einzubringen. Eine solche wurde nicht nachgereicht.

Mit **Vorlagebericht** vom 1. August 2007 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bescheid vom 13. Dezember 2007 wurde der Pflichtige für das Jahr **2006** zur **Einkommensteuer** veranlagt, wobei entgegen der Berechnung laut Bw die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung folgendermaßen ermittelt wurden:

Laufender Gewinn lt. Erkl.	51.565,22 €
+ Übergangsgewinn lt. BP	+ 77.870,47 €
+ Zinsen/Darlehen lt. BP	+ 2.432,39
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid	131.868,08

Dagegen erhob der Pflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 19. Dezember 2007 ebenfalls **Berufung**, wobei auf das Rechtsmittel betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 verwiesen wurde und die wesentlichen Inhalte dieses Berufungsschreibens wiedergegeben wurden.

Es wurde daher die Anerkennung des Verlustvortrages für die Vorjahre im Ausmaß von 27.529,53 und die Berücksichtigung eines laufenden Jahresergebnisses (incl. Zinsen, € 2.432,39) im Ausmaß von € 44.697,44 beantragt.

Weiters beantragte der Bw die Berücksichtigung einer Forderungsabschreibung im Ausmaß von insgesamt 8.480,45 € aus dem Titel von vier Rechnungen, bezüglich welcher das Schreiben des Masseverwalters der T S GmbH für den Zeitraum 2006 über die Nichtanerkennung der Rechnungen versehentlich im Jahresabschluss nicht berücksichtigt worden war. Der Berufung wurde ein berichtigter Jahresabschluss (ausgewiesener Gewinn 44.697,44 €) sowie jeweils eine berichtigte Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2006 beigelegt.

Der gegenständlichen Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2008** teilweise Folge gegeben, indem die beantragte Forderungsabschreibung berücksichtigt wurde. Hinsichtlich des Ansatzes des Übergangsverlustes bzw. –gewinnes sowie des strittigen

Zinsenaufwandes wurde das Berufungsbegehren abgewiesen, sodass sich laut Berufungsvorentscheidung letztendlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 125.000,30 € errechneten (Hinzurechnung des strittigen Übergangsgewinnes von 77.870,47 € und der strittigen Zinsen von 2.432,39 € zum laufenden Gewinn laut richtigem Jahresabschluss).

Mit Schreiben vom 4. Februar 2008 beantragte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter die Vorlage seiner Berufung betreffend Einkommensteuer 2006 hinsichtlich des Übergangsgewinnes und des Zinsenaufwandes 2006 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**). Unter Verweis auf die Berufungen vom 30. April 2007 und 19. Dezember 2007 wurde die Berücksichtigung der Teilwertabschreibung im Rahmen des Übergangsergebnisses beantragt.

Mit **Vorlagebericht** vom 6. Februar 2008 wurde auch die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzamt als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhaltsschreiben** vom 12. August 2010 wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates im Zusammenhang mit der umfassenden Feststellung des Sachverhaltes um Beantwortung folgender offenen Fragen bzw. Vorlage der angesprochenen Unterlagen ersucht:

A) Zur Darlehensgewährung:

1) Um Vorlage

a) des Darlehensvertrages zwischen dem Bw und der B T S GmbH vom 9. Juli 2004 und

b) des Kreditvertrages des Bw's mit der G A O, mit dem die Mittel für die Darlehensgewährung an die GesmbH bereitgestellt wurden, werde gebeten.

2) Falls dies nicht schon aus dem Darlehensvertrag zwischen Bw und B T S GmbH hervorgehe:

a) Was sei hinsichtlich Rückzahlungen und Zinsen vereinbart worden?

b) Welche Sicherheiten seien eingeräumt worden?

3) Falls dies nicht schon aus dem Kreditvertrag mit der G A hervorgehe:

Welche Sicherheiten habe der Bw in diesem Zusammenhang zu leisten gehabt?

4) Seien der B T S GmbH nach Darlehensgewährung durch den Bw noch Darlehen von anderer Seite (laut Angaben jedenfalls von der G A) gewährt worden?

a) Wenn ja, jeweils in welcher Höhe und wann?

b) Welche Sicherheiten seien eingeräumt worden?

c) Um Vorlage entsprechender Unterlagen zu a) und b) werde ersucht.

5) Warum habe die GesmbH nicht selbst ein Darlehen von dritter Seite aufgenommen, wenn auch der Bw selbst die Zuzählung der Darlehensmittel nur mit Hilfe einer Darlehensaufnahme bewerkstelligen habe können?

B) Zur gewerblichen Vermietungstätigkeit:

1) a) Welche konkreten Vorteile für den Betrieb des Bw's seien aus dessen Gesellschafterstellung bei der B T S GmbH gesehen worden?

b) Welche besonderen Vorteile hätten sich für die B T S GmbH aus der Geschäftsbeziehung zum Bw ergeben?

2) Es werde um Schilderung der Hintergründe, die zum Ankauf der Geräte von der B T S GmbH laut im Akt befindlicher Rechnung vom 31. Oktober 2003 und zur Eröffnung der gewerblichen Vermietung geführt hätten, gebeten.

3) Seien auch noch weitere Geräte – von der GmbH oder anderen Personen – gekauft worden?

4) Warum seien mit den angekauften Geräten im Jahr 2003 keine Umsätze und 2004 nur geringfügige Umsätze erzielt worden?

5) a) An welche Unternehmen seien die Geräte von 2003 bis 2006 vermietet worden? Um Vorlage der Mietverträge werde ersucht.

b) Um Aufschlüsselung der Erlöse 2004 und 2005 nach Mietern der Geräte (B T S GmbH – andere Mieter) werde gebeten.

c) Habe es mit der B S GmbH im Zusammenhang mit der Gerätevermietung besondere Vereinbarungen (ev. auch bezüglich Zahlungsmodalitäten) im Gegensatz zu anderen Mietern gegeben?

In Beantwortung des angeführten Vorhaltes teilte der steuerliche Vertreter des Bw's bzw. der Verlassenschaft nach dem Bw mit **Schreiben vom 15. November 2010** Folgendes mit bzw. legte folgende Unterlagen vor:

"Darlehensgewährung

A.1) Darlehensvertrag Bw – B T S GmbH

Der Originalvertrag zwischen dem Bw und der B T S GmbH sei leider nicht mehr auffindbar. Durch das Ableben von B T S und den Konkurs der Gesellschaft seien die Unterlagen nicht mehr griffbereit. In unseren Akten fand sich jedoch der Entwurf dieses Vertrages, den wir Ihnen in der Anlage übermitteln. Wie Sie daraus entnehmen können, waren sowohl die Rückzahlung wie auch die Verzinsung variabel gestaltet.

Unseres Wissens war ursprünglich angedacht, mit Hilfe dieses Darlehens Anlagengegenstände von der Firma B T S GmbH zu erwerben und vorübergehend den Gesamtbetrag als Darlehen zur Verfügung zu stellen. Daraus kommt auch die Regelung, die Rückzahlung erst nach schriftlicher Aufforderung durch den Darlehensgeber zu leisten.

A.2) Kreditvertrag mit der G A O

Wie aus dem Kreditvertrag hervorgeht dienten folgende Liegenschaften der Besicherung:
EZ x,x jeweils Grundbuch L

A.4) Weitere Darlehen der T S GmbH

Der B T S GmbH wurden auch nach dem 9.6.2004 noch Darlehen gewährt. Anbei finden Sie beispielsweise den Vertrag über die Kreditausweitung der A O um € 229.963,00 vom 18.5.2005.

A.5) Darlehen von dritter Seite

Wie oben bereits erwähnt war ursprünglich dieses Darlehen nur sehr kurzfristig geplant. Eigentlich sollten mit diesen Geldern Vermögensgegenstände aus der B T S GmbH erworben werden.

Gewerbliche Vermietungstätigkeit

B.1.a) Vorteile der Gesellschafterstellung

Unser Mandant vermietete Baugeräte, sodass die Nahebeziehung zu dieser Baugesellschaft nach einer gewissen Anlaufphase für eine kontinuierliche Umsatzauslastung führen sollte.

B.1.b) Vorteile der Gesellschaft

Aufgrund der Nahebeziehung zum Baugerätevermieter war eine kurzfristige Anmietung von Baugeräten im Bedarfsfall einfacher und kostengünstiger als der Eigenerwerb bzw. die Anmietung von Fremden.

B.2) Hintergründe für den Ankauf der Geräte

Durch die schlechte Auftragslage waren die Maschinen und Geräte in der B T S GmbH nicht

vollständig ausgelastet. Herr B S sah in der Fremdvermietung der Baumaschinen ein mögliches Betätigungsfeld und Umsatzpotential, das nach seiner Einschätzung den Ankauf der Baumaschinen und die Eröffnung einer gewerblichen Vermietung rechtfertigte.

B.3) Weiterer Ankauf von Geräten

Ein weiterer Ankauf von Geräten fand nicht statt (siehe weiter oben).

B.4) Umsätze des Jahres 2003 und 2004

Die Maschinen und Geräte wurden erst im Oktober 2003 erworben. Aufgrund der Auftragssituation für das restliche Jahr 2003 und 2004 wurden von der B T S GmbH nahezu keine Maschinen abgerufen. Eine Fremdvermietung gestaltete sich auf Grund der allgemeinen Situation am Bau schwieriger als ursprünglich geplant.

B.5.a) Mietverträge

Mietverträge liegen uns leider keine vor. Wie bereits erwähnt ist es in der Zwischenzeit sehr schwierig Unterlagen zu erhalten.

B.5.b) Aufschlüsselung der Mieteinnahmen 2004 und 2005

Siehe beiliegende Kontoblätter.

B.5.c) Besondere Vereinbarungen mit der B T S GmbH

Soweit uns bekannt ist, gab es keine besonderen Vereinbarungen mit der B T S GmbH."

Aus dem der Vorhaltsbeantwortung beigelegten **Entwurf des Darlehensvertrages vom 9. Juli 2004** geht Folgendes hervor:

Die B T S GmbH, vertreten durch T S, Bautechniker, geb. xx, bestätigte hierin, von Herrn B T S, geb. xxx, ein Darlehen von EURO 108.000,00 erhalten zu haben. Die Rückzahlung des auf unbestimmte Zeit gewährten Darlehens erfolge nach schriftlicher Aufforderung.

Der Vorhaltsbeantwortung wurde auch die **Kreditusage der G A O vom 9. Juni 2004** gegenüber dem Bw beigelegt, wonach diesem ein einmal ausnutzbarer Kredit in Höhe von 110.000,00 € zur Verfügung gestellt wurde. Als Verwendungszweck wurde die "Finanzierung von Investitionen" angegeben; an Zinsen waren 4,75% p.a. vereinbart; die Rückzahlung sollte in 36 monatlichen Pauschalraten in Höhe von je 3.286,90 €, beginnend am 1. Juli 2004, erfolgen. Als Sicherstellung wurde ein Pfandrecht im Höchstbetrag von 150.000,00 € ob den Liegenschaften EZ x,x des Grundbuches L, die Übertragung des Sicherungseigentumes an den Maschinen laut separatem Anlageverzeichnis durch den Kreditnehmer sowie die Abtretung der Forderungen aus der Vermietung von Maschinen laut separater Aufstellung gegenüber der B T S GmbH vereinbart. Festgehalten wurde auch, dass die vorgenannten Sicherheiten auch für die Finanzierungen auf Konten der B T S GmbH gelten würden.

Ebenso wurde ein **Kontoblatt der T S GmbH** betreffend das Konto Darlehen/ A vorgelegt, wonach am 3. Juni 2005 Kreditmittel in Höhe von 180.000,00 € und am 8. Juni 2005 ein Restkredit in Höhe von 49.963,00 € zur Verfügung gestellt wurden.

Im Zusammenhang damit wurde auch eine **Zusage über die Krediterhöhung** gegenüber der B T S GmbH vom 18. Mai 2005 (verlängert bis 31. Oktober 2005 laut Schreiben vom 29. Juli 2005) beigebracht, wonach der auf dem angeführten Konto zur Verfügung stehende Kredit von damals 70.037,00 € um 229.963,00 € auf insgesamt 300.000,00 € erhöht wurde.

Der Kredit sollte laut Ausführungen unter dem Titel "Verwendungszweck" *der Vorfinanzierung des Erlöses aus dem Verkauf der Spundwände und der dazugehörigen Maschinen/maschinellen Anlagen, der Abdeckung der am 31. Mai 2005 fällig werdenden Haftung in Höhe von 40.000,00 € zu Gunsten W GesmbH bzw. der Betriebsmittelfinanzierung dienen.*

Beigelegt war eine **Pfandurkunde**, mit welcher die B T S GmbH und Familienmitglieder (T S jun., Ta S, EE) Liegenschaften zur Sicherstellung von Forderungen und Ansprüchen bis zum Höchstbetrag von 300.000,00 € verpfändeten.

Ebenso war abermals die **Rechnung vom 31. Oktober 2003** über den Geräteverkauf der B T S GmbH an den Bw zum Preis von brutto 172.800,00 € (netto 144.000,00 €) angeschlossen. Schließlich wurde ein **Kontoblatt des Bw's** betreffend Buchungen von Mieteinnahmen des Jahres 2005 vorgelegt. Danach waren per 1. August und 31. Dezember 2005 jeweils 2.739,08 € (insgesamt also 5.478,16 €) an Erlösen aus Gerätemiete verbucht worden. Handschriftlich war darauf die "S GmbH" vermerkt. Weiters fand sich auf dem Kontoblatt der Vermerk "2004 keine Mieteinnahmen".

Die Ergebnisse des Vorhaltsverfahrens wurden im Rahmen des Parteiengehörs der Amtspartei zur Kenntnis- bzw. Stellungnahme übermittelt. Mit E-Mail vom 18. Jänner 2011 teilte das **Finanzamt** mit, dass hiezu keine weitere Stellungnahme mehr abgegeben werde, da sich an den Feststellungen der Betriebsprüfung nichts geändert habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Streitpunkte:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig,

- 1)** – ob die in Form eines Darlehens erfolgte Hingabe eines Geldbetrages des Gesellschafters (Bw) der GmbH an die Gesellschaft steuerlich als **Darlehensgewährung** oder Leistung einer **verdeckten Einlage** zu beurteilen war;
- 2)** – ob im Falle der Annahme einer verdeckten Einlage **notwendiges Betriebsvermögen** beim Bw an- und insofern eine **Teilwertabschreibung** und infolgedessen eine Reduzierung des Übergangsgewinnes vorgenommen werden könne;
- 3)** – ob die im Zusammenhang mit der Bestreitung der Geldmittel für die Darlehensgewährung angefallenen **Fremdfinanzierungskosten (Zinsen) als Betriebsausgaben** abzugsfähig wären.

II) Sachverhalt:

Auf Grund der Aktenlage bzw. der aus dem dargestellten Verfahrensablauf resultierenden Ermittlungsergebnisse war zusammenfassend von **folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt** auszugehen:

Der im Jahr 2009 verstorbene Bw T S sen. war an der Fa. B T S GmbH mit 1% (zum Zeitpunkt der Gründung 5.000,00 S), sein Sohn T S jun. mit 99% (zum Zeitpunkt der Gründung 495.000,00 S) am Stammkapital beteiligt.

Laut Rechnung vom 31. Oktober 2003 erwarb der Bw von der B T S GmbH Baugeräte (Bagger, Radlader, Mobilkräne) um einen Gesamtpreis von netto 144.000,00 €, wodurch eine Forderung des Bw's gegenüber der Gesellschaft abgedeckt wurde.

Ebenfalls im Oktober 2003 begründete er eine Gewerbeberechtigung für das Gewerbe eines Baumeisters und teilte dem zuständigen Finanzamt die Aufnahme der einzelunternehmerischen Tätigkeit der "gewerblichen Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern" mit.

Die entsprechenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelte er in den Jahren 2003 bis 2005 im Rahmen im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Im Jahr 2003 wurden noch keine Erlöse erzielt; 2004 beliefen sich diese laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf 4.731,00 €, 2005 auf 162.755,63 €. 2004 wurden von der GmbH keine Mieteinnahmen erzielt, 2005 ein Betrag von 5.478,16 € (enthalten in den erklärten Gesamterlösen von 162.755,63 €).

Am **9. Juli 2004** gewährte der Bw der B T S GmbH ein **Darlehen in Höhe von 108.000,00 €**, wobei diesbezüglich laut Vereinbarung keine Zinsen zu bezahlen waren. Die Rückzahlung des auf unbestimmte Zeit gewährten Darlehens sollte erst nach schriftlicher Aufforderung erfolgen. Die Leistung von Sicherheiten war nicht vereinbart.

Zur Bestreitung der Darlehensmittel hatte der Bw seinerseits einen **Kredit** bei der G A O über 110.000,00 € aufgenommen, wobei laut Kreditzusage vom 9. Juni 2004 Zinsen in Höhe von 4,75% p.a., eine Rückzahlung in 36 Monatsraten in Höhe von je 3.286,90 €, beginnend am 1. Juli 2004, und Sicherheiten (Pfandrechte an Liegenschaften, Forderungsabtretung, Sicherungseigentum) vereinbart wurden.

Am 28. November 2005 wurde über das Vermögen der B T S GmbH der **Konkurs** eröffnet und der Betrieb mit 6. Dezember 2005 eingestellt.

Per 31. Dezember 2005 wechselte der Bw die Gewinnermittlungsart, indem er von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf die Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 überging.

Bei der **Ermittlung des Übergangsverlustes** zum 31. Dezember 2005 stellte der steuerliche Vertreter des Bw's als Abschlag eine **Wertberichtigung** zu Forderungen in Höhe von 105.400,00 € im Zusammenhang mit dem angeführten Darlehen vom 9. Juli 2004 ein.

Vom ermittelten Übergangsverlust zum Stichtag 31. Dezember 2005 in Höhe von insgesamt 27.529,53 € wurde vom Bw ein Siebtel als Minderungsbetrag bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2005 in Ansatz gebracht.

Ebenso waren bei der Ermittlung des jeweils laufenden Gewinnes der Jahre 2004 und 2005 die im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung der Darlehensmittel angefallenen **Zinsen** als Aufwand geltend gemacht worden.

Im Rahmen einer **Betriebsprüfung** wurde vom Finanzamt festgestellt, dass die in Darlehensform erfolgte Geldhingabe des Bw's an die Gesellschaft tatsächlich eine private Einlage bzw. Kapitalzuführung an die GmbH dargestellt hätte, weshalb die Ermittlung des Übergangsgewinnes unter Ansatz einer diesbezüglichen Wertberichtigungspost unzulässig sei. Dementsprechend sei der Übergangsverlust um den Posten "Wertberichtigung Darlehen" zu korrigieren, sodass ein Übergangsgewinn entstände, der aber erst im Jahr 2006 (= erster Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel) zu berücksichtigen sei.

Ebenso seien die mit der Fremdfinanzierung des Geldbetrages verbundenen Aufwendungen (Zinsen) nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern der Privatsphäre (den endbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen) zuzuordnen.

Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 wurde Berufung erhoben, wobei die steuerliche Anerkennung der Darlehensforderung bzw. alternativ die Zurechnung der Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen und infolge dessen die Anerkennung einer Teilwertabschreibung im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung beantragt wurde. Außerdem wurde die Anerkennung der entsprechenden Fremdfinanzierungskosten (Zinsen) als Betriebsausgaben begehrt.

In der Folge erließ das Finanzamt in Weiterführung der Ergebnisse der Betriebsprüfung einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006. Auch dagegen erhob der Pflichtige aus denselben Gründen wie für 2004 und 2005 Berufung. Zusätzlich beantragte er aus dem Titel der Forderungsabschreibung die Anerkennung nicht anerkannter Forderungen im Ausmaß von 8.480,45 € laut Schreiben des Masseverwalters und legte einen berichtigten Jahresabschluss 2006 vor, der einen Gewinn von 44.697,44 € auswies. Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2008 wurde letzterem Antrag vom Finanzamt Rechnung getragen.

III) Rechtliche Beurteilung:

1) Zur Anerkennung als Darlehensforderung bzw. Qualifikation als verdeckte Einlage:

Strittig war – wie oben ausgeführt – zunächst die Qualifikation eines vom Bw an die Fa. B T S GmbH aus dem Titel eines Darlehens hingegebenen Geldbetrages in Höhe von 108.000,00 €. Nach Ansicht der Amtspartei handelte es sich hierbei um verdecktes Stammkapital.

Hiezu ergeben sich folgende **rechtliche Erwägungen**:

Gemäß **§ 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988** zählen zu den *Einlagen u.a. auch Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt*.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass diese auch unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden (wie Verträge zwischen nahen Angehörigen) nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. dazu VwGH 28.4.1999, 97/13/0068).

Verdecktes Eigenkapital liegt dann vor, wenn das Interesse des Anteilseigners an einer Kapitalausstattung der Körperschaft eindeutig ersichtlich ist und Klarheit darüber besteht, dass ein fremder Dritter eine solche Zuwendung nicht erhalten hätte (VwGH 15.12.1994, 93/15/0008).

Festzuhalten ist, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist, d.h. dass er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden darf und es ihm daher grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.12.1990, 89/14/0133, ausgeführt hat, kann eine in die äußere Form eines Darlehens gekleidete Forderung der Gesellschafter an eine GmbH daher **nur unter besonderen Umständen**, die dafür sprechen, dass die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung (Kapitalerhöhung) das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, als verdecktes Eigenkapital angesehen werden.

Entscheidend für das Vorliegen solcher besonderen Umstände ist das **Gesamtbild der Verhältnisse**. Die Tatsache, dass ein Darlehen zu gleich günstigen Bedingungen am Kapitalmarkt nicht erhältlich war, genügt für sich alleine nicht (VwGH 20.4.1982, 81/14/0195).

Abgestellt wird auf die **Kriterien**

- wirtschaftlich angemessene Eigenkapitalausstattung
- Klarheit, Publizität und Transparenz der Darlehensvereinbarung und
- Marktkonformität der Vertragsbestandteile.

Die besonderen Umstände müssen im Zeitpunkt der Darlehensgewährung vorliegen.

Von der Rechtsprechung wird ein **Missverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital** als Indiz dafür gewertet, dass das Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich Eigenkapital ersetzt, wobei es auf eine "wirtschaftlich gebotene Eigenkapitalausstattung" ankommt (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 49 mwN).

Weiters spricht die Nichterfüllung der Komponenten **Klarheit, Publizität und Transparenz** dafür, dass verdecktes Eigenkapital vorliegt. Besteht zwar Publizität, sind jedoch die Vertragsbestandteile unklar und intransparent, wird eine Umqualifikation in verdecktes Eigenkapital vorzunehmen sein, insbesondere bei Tilgungen in fragwürdiger und unregelmäßiger Form.

Fehlt es an einer **Rückzahlungsverpflichtung**, muss hinterfragt werden, ob überhaupt ein Darlehensvertrag zustande gekommen ist (Lang/Schuch/Staringer, a.a.O., § 8 Rz 51).

Auch **fehlende Marktkonformität** (d.h. keine Gewährung an Dritte zu diesen Konditionen) wäre ein Hinweis auf verdecktes Eigenkapital (UFS 13.5.2009, RV/0079-L/09).

Schließlich ist das Fehlen jeglicher (eindeutiger und klarer) Vereinbarungen über

Sicherheiten jedenfalls als fremdunüblich zu betrachten (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; UFS 7.2.2006, RV/1003-W/04).

Zusammenfassend hat der **Verwaltungsgerichtshof** seine Ansicht zur gegenständlichen Problematik in seiner Rechtsprechung der letzten Jahre wiederholt mit folgenden Worten zum Ausdruck gebracht:

"Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa Erkenntnisse vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179, vom 14. Dezember 2006, 2006/14/0025, und vom 17. April 2008, 2005/15/0073) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen oder stille Beteiligung – als verdeckte Einlage anzusehen. Unklare Vertragsgestaltungen, etwa das Unterbleiben einer Vereinbarung über Rückzahlung und Verzinsung sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern

eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung vorliegt." (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208; in diesem Sinne auch VwGH 24.6.2010, 2006/15/0172)

Im gegenständlichen Fall wurde seitens des Finanzamtes vor allem auf die hohe Überschuldung der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe hingewiesen. So sei einem Stammkapital von 36.336,42 € ein Verlustvortrag per 31.12.2004 in Höhe von 153.967,51 € gegenübergestanden; die fiktive Schuldentilgungsdauer nach § 24 URG hätte 35,38 Jahre betragen.

Auf Grund der obigen allgemeinen Ausführungen zur Problematik der Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen einer Körperschaft und deren Anteilsinhabern ergeben sich im gegenständlichen Fall nach Ansicht der Unabhängigen Finanzsenates aber vor allem auch **Bedenken im Hinblick auf die Erfüllung der Kriterien des klaren und eindeutigen Inhalts der Darlehensvereinbarung sowie des Fremdvergleichs.**

So fehlten der Vereinbarung klare Absprachen über wesentliche Darlehenskonditionen wie Verzinsung, Tilgung und Sicherheiten.

Das Darlehen war offensichtlich **unverzinslich**; mit einem fremdüblichen Darlehen ist aber wesensmäßig eine Zinsenvereinbarung verbunden (siehe VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179).

Bezüglich der **Rückzahlung** wurde zwar eine Vereinbarung getroffen; doch entbehrt diese jeglichen klaren und eindeutigen Inhalts. Es wurde lediglich festgehalten, dass "die Rückzahlung des auf unbestimmte Zeit gewährten Darlehens nach schriftlicher Aufforderung erfolge". Daraus ergeben sich weder eine eindeutige Laufzeit noch überhaupt eine konkrete, einer Darlehensvereinbarung immanente Rückzahlungsverpflichtung.

Die Entscheidung, ob und wann das Darlehen zurückgezahlt werden sollte, lag sohin im Ermessen des Darlehensgebers, was eine Begründung im Naheverhältnis der Vertragspartner unterstreicht.

Zudem blieb auch unklar, welche Rückzahlungsmodalitäten (Anzahl, Fälligkeit und Höhe der Tilgungsraten) für den Fall der Aufforderung zur Rückzahlung gelten sollten. Allein die Tatsache, dass eine Tilgung der Darlehensforderung wieder (wie schon einmal) durch Übernahme von Baugeräten erfolgen sollte, ist nirgends manifestiert und unterstreicht eine diesbezügliche innere Absicht einmal mehr die Wurzel der Vereinbarung im Naheverhältnis.

Schließlich fehlt dem strittigen Darlehensvertrag auch eine Vereinbarung über allfällige **Sicherheiten**.

Das Fehlen jeglicher (eindeutiger und klarer) Vereinbarung über Sicherheiten ist aber jedenfalls als fremdunüblich zu bezeichnen (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179).

Ein wichtiges Indiz für die Richtigkeit dieser Annahme bietet im gegenständlichen Fall vor

allein auch der Umstand, dass der Bw selbst zwecks Bestreitung der Darlehensmittel einen Bankkredit aufnehmen musste, der seinerseits besichert wurde. Eine entsprechende Darlehensgewährung hält damit einem Fremdvergleich aber keinesfalls stand, weil ein nicht an der Bw beteiligter Fremder keine Kredite unter Bereitstellung von Sicherheiten aus seinem Privatvermögen bei Banken aufgenommen hätte, um sie danach der überschuldeten Gesellschaft als Darlehen ohne Einräumung von Sicherheiten zur Verfügung zu stellen (siehe auch UFS 7.2.2006, RV/1003-W/04).

Insgesamt musste der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen einer für die Beurteilung der Frage, ob ein Gesellschafterdarlehen dem Darlehensgeber die Position eines Fremdkapitalgebers vermittelt, **notwendigen Gesamtbetrachtung** (siehe VwGH 24.6.2010, 2006/15/0172) zu dem Ergebnis kommen, dass – abgesehen vom Argument des hohen Verschuldungsgrades der Gesellschaft – jedenfalls die auf Grund der vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten und in objektiver Betrachtungsweise durchaus nachvollziehbaren Beweiskriterien für die Anerkennung eines Darlehensvertrages zwischen der Gesellschaft und deren Gesellschafter nicht erfüllt sind, da ein Darlehensvertrag mit derartigem (unklaren) Inhalt zwischen Gesellschaftsfremden nicht abgeschlossen worden wäre.

Es war sohin von einer privat veranlassten Geldhingabe an die Gesellschaft auszugehen, die im gegenständlichen Fall umso nachvollziehbarer erschien, als der Hauptgesellschafter der GmbH mit 99% der Anteile zudem der Sohn des Geldgebers war. Die besonderen Umstände der Darlehenshingabe sprachen dafür, dass das Interesse des Bw's eindeutig an der Kapitalausstattung der Gesellschaft gelegen war und ein fremder Dritter eine Zuwendung in dieser Form nicht erhalten hätte, sodass die Geldhingabe als Zuführung von verdecktem Eigenkapital zu qualifizieren war.

Es konnte daher keine betrieblich bedingte Darlehensforderung angenommen und dem Berufungsbegehren in diesem Punkte nicht gefolgt werden. Vielmehr war der entsprechende Zuwendungsbetrag als verdeckte Einlage zu qualifizieren und damit der Beteiligung des Bw's an der GmbH zuzurechnen.

2) Zur Zugehörigkeit der Beteiligung zum Betriebsvermögen bzw. zur Möglichkeit der Teilwertabschreibung:

Der Bw beantragte alternativ zur Anerkennung als Darlehensforderung (siehe Punkt 1) die Zuordnung seiner Beteiligung an der B T S GmbH zum **notwendigen Betriebsvermögen** als Einzelunternehmer, was in der Folge die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung auf Grund des Überganges zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich eröffnen sollte.

Hiezu ist rechtlich Folgendes auszuführen:

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens können gemäß § 6 Z 1 und 2 EStG 1988 mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden. Sie sind daher im Jahr der Wertminderung einer Teilwertabschreibung zugänglich; eine Nachholung ist im Falle des Überganges von der Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zum Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 möglich (siehe Jakom, EStG-Kommentar, 3. Aufl., Wien 2010, § 6 Tz 39 mwN).

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter.

((Wiesner/Grabner/Lattner/Wanke, Einkommensteuergesetz, Anm. 12 zu § 4, Stichwort "Beteiligungen"). Stammanteile an einer GmbH weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich (VwGH 8.11.1977, 1054/75 und 217577).

In seinem **Erkenntnis vom 18. September 2003, 2001/15/0008**, hat der **Verwaltungsgerichtshof** die Grundsätze für die Zuordnung von Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen folgendermaßen zusammengefasst bzw. bekräftigt:

"Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169, 0170).

Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen. Stammanteile an einer Gesellschaft m.b.H. weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, 94/15/0147). In der Literatur (Doralt, EStG7, § 4 Tz. 52, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 Tz 11.3.1.) werden Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten bietet, als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen.

Die belangte Behörde hat sich der hier zitierten und in den Literaturstellen teilweise wiedergegebenen hg. Rechtsprechung angeschlossen. Der Verwaltungsgerichtshof hält an dieser Rechtsauffassung fest. Die Beschwerdeausführungen bieten keinen Anlass, davon abzurücken."

Demnach kann eine Beteiligung im Wesentlichen aus **zwei Gründen** zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (siehe auch Weinzierl, "Beteiligungen" im Betriebsvermögen, in: FJ 1978, S. 8f):

1) Die Beteiligung fördert den Betriebszweck oder

2) zwischen dem Beteiligten und der anderen Firma bestehen **enge, wirtschaftliche Beziehungen**.

Im gegenständlichen Fall war daher zu prüfen, ob in Bezug auf die Beteiligung des Bw's an der B T S GmbH einer dieser Gründe vorgelegen hatte.

Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, bestanden zwischen dem Bw und der GmbH jedenfalls geschäftliche Beziehungen und war daher im gegenständlichen Fall – hierin ist dem Bw Recht zu geben – die Frage nach dem allfälligen Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen zu klären.

Für die Annahme einer ausreichend engen, wirtschaftlichen Beziehung, die das Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögens rechtfertigen würde, genügt es allerdings nicht, wenn mit der Beteiligungsgesellschaft lediglich **Geschäftsbeziehungen** unterhalten werden, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen (siehe zB BFH 2.9.2008, X R 32/05, BStBl II 2009 S. 634 und die dort zit. Jud.).

So liegt etwa ein besonderer Vorteil der konkreten Kapitalgesellschaft nicht vor, wenn die wirtschaftliche Verbindung durch eine gleichartige Verbindung zu einem anderen ersetzt werden kann (Wiesner/Grabner/Lattner/Wanke, a.a.O.).

Unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke wird eine solche Beteiligung dann genutzt, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (siehe zB das auch vom Bw angesprochene Urteil des BFH vom 8.12.1993, XI R 18/93, BStBl 1994, S. 296, betreffend die Beteiligung eines Malermeisters an einer Wohnungsbau GmbH).

Diese notwendige **"besondere Förderung des Absatzes"** im Gegensatz zu einer nicht ausreichenden "üblichen Geschäftsbeziehung" ist als gegeben zu erachten, wenn die Beteiligungsgesellschaft ein wesentlicher Kunde des Einzelunternehmens ist.

Das hat die Rechtsprechung bereits dann angenommen, wenn das Einzelunternehmen unmittelbar oder mittelbar 10% bis 19% seiner Umsätze mit der Beteiligungsgesellschaft erzielt.

Bei einer besonderen Förderung des Absatzes des Einzelunternehmens durch die Beteiligungsgesellschaft ist es zwar nicht erforderlich, dass an dieser eine Mehrheitsbeteiligung besteht (siehe abermals BFH 2.9.2008 X R 32/05 BStBl. II 2009, S. 634 und dort zit. Jud.); allerdings ist zu beachten, dass sich die geschäftlichen Beziehungen **allein aus den wirtschaftlichen Interessen des Beteiligungsinhabers** erklären lassen müssen (siehe Weinzierl, a.a.O., S. 9).

Im gegenständlichen Fall konnten diese angeführten Voraussetzungen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht als erfüllt angesehen werden.

Einerseits liegt auf der Hand, dass die Veräußerung der Geräte der Gesellschaft in ihrer tristen finanziellen Lage gleichzeitig die Gelegenheit bot, eine offene Forderung gegenüber dem Bw zu begleichen und war dieses Geschäft insofern auch für sie von Vorteil.

Andererseits eröffnete ihr das die Möglichkeit – wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt –, aufgrund der Nahebeziehungen zum Baugerätevermieter im Bedarfsfall Baugeräte einfacher und kostengünstiger als beim Eigenerwerb bzw. bei Anmietung von Fremden kurzfristig anzumieten, zumal diese bei der GmbH aufgrund der schlechten Auftragslage nicht vollständig ausgelastet waren.

Die geschäftlichen Beziehungen ließen sich sohin **nicht allein** aus den wirtschaftlichen Interessen des Beteiligungsinhabers (=Bw) erklären, der seinerseits erklärte, die Nahebeziehung für eine kontinuierliche Umsatzauslastung nützen zu wollen. Tatsächlich erschöpfte sich seine Tätigkeit am Baugerätevermietungssektor aber auf die Vermietung der von der GmbH erworbenen Geräte, da er – wie ausgeführt wurde – keine weiteren Gegenstände angekauft hatte.

Zudem wurden von der B T S GmbH – wie in der Vorhaltsbeantwortung dargelegt – in den Jahren 2003 und 2004 wegen der schlechten Auftragslage keine Mietererlöse erzielt, 2005 nur auf 5.478,16 €, das sind 3,37% der insgesamt erzielten Erlöse von 162.755,63 €.

Irgendwelche besondere Vereinbarungen, die eine gegenüber anderen Geschäftspartnern engere geschäftliche Beziehung dokumentiert hätte, bestanden offensichtlich nicht.

Von einer besonderen Förderung des Absatzes durch die Gesellschaft, an der der Bw beteiligt war, konnte sohin unter Beachtung obiger Ausführungen nicht gesprochen werden, da schon allein aus der sich aus den vorgelegten Unterlagen ergebenden Erlössituation ergibt, dass die Einnahmen des gewerblichen Betriebes des Bw's keinesfalls von der Geschäftsbeziehung mit der B T S GmbH als "Hauptkunden" getragen worden waren.

Insgesamt waren im gegenständlichen Fall auf Grund der gegebenen Sachverhaltslage daher keine Gründe (besondere Förderung des Betriebes des Bw's) ersichtlich, die die Annahme von notwendigem Betriebsvermögen gerechtfertigt hätten. Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen stand (schon allein mangels Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988) nicht im Raum, sodass die Zuordnung der Beteiligung zum Privatvermögen die Folge war.

Dem Berufungsbegehren konnte daher auch in diesem Punkte nicht gefolgt werden, sodass im Ergebnis nicht von Betriebsvermögen bzw. einem betrieblichen Wirtschaftsgut "Beteiligung", das einer Teilwertabschreibung im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung zugänglich gewesen wäre, ausgegangen werden konnte. Die ab 2006 alternativ aus dem Titel

der Teilwertabschreibung im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung zum Abzug beantragten Aufwendungen waren daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

3) Zu den Fremdfinanzierungskosten (Zinsen):

In Streit stand schließlich im gegebenen Zusammenhang die Frage der Qualifikation der mit der Finanzierung des strittigen Geldbetrages zusammenhängenden Kosten der Fremdfinanzierung (Zinsen).

Wie unter den Punkten 1) und 2) ausgeführt, bewirkte der Bw mit der Hingabe des Geldbetrages keine steuerlich anzuerkennende betriebliche Darlehensforderung, sondern die Zuführung von verdecktem Stammkapital, was zu einer Erhöhung seiner Beteiligung an der GmbH (nachträgliche Anschaffungskosten) führte, diese Beteiligung konnte – wie unter Punkt 2) ausgeführt – nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zugerechnet werden, sondern war dem Privatvermögen zuzuordnen.

Die Beteiligung an einer inländischen GmbH führt in erster Linie zu steuerabzugspflichtigen Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988, bezüglich welcher die Einkommensteuer bei natürlichen Personen gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 die Einkommensteuer durch den Steuerabzug als abgegolten gilt.

Aus der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ergibt sich, *dass Aufwendungen und Ausgaben, die mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürfen.* Diese Norm steht demnach der Berücksichtigung von Schuldzinsen für Fremdmittel, die zur Anschaffung solcher Beteiligungen aufgenommen worden sind, - gleichgültig ob sie im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten werden – als Werbungskosten oder Betriebsausgaben entgegen (siehe VwGH 28.5.2008, 2005/15/0167; UFS 10.10.2005, RV/0498-W/03).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutete dies, dass die mit der Fremdfinanzierung der Beteiligung angefallenen Zinsen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig waren, weil entsprechende allfällige Kapitalerträge aus der Beteiligung an der B T S GmbH gemäß § 97 Abs. 1 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 durch den Steuerabzug abgegolten gewesen wären.

Ein unmittelbarer Zusammenhang mit anderen Einkünften war nicht ersichtlich bzw. wurde auch nicht vorgebracht. Eine Kürzung von Einkünften wäre allenfalls nur im Falle von Erträgen aus einer Beteiligungsveräußerung gemäß § 31 EStG 1988 in Betracht zu ziehen gewesen. Ein entsprechender Verlust wäre allerdings gemäß § 31 Abs. 5 EStG 1988 wiederum nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig, welche im gegenständlichen Fall aber offensichtlich nicht vorlagen.

Insgesamt konnte daher nur von einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang der entsprechenden Zinsenaufwendungen mit potentiellen endbesteuerten Kapitalerträgen ausgegangen werden, zumal der Bw trotz Aufforderung durch das Finanzamt auch keine gegenteiligen Sachverhaltseinwendungen vorbrachte.

Eine Anerkennung dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten war auf Grund der dargestellten Erwägungen nicht möglich und konnte dem diesbezüglichen Berufungsbegehren daher nicht entsprochen werden.

IV) Forderungsabschreibung 2006 für Rechnungen laut Schreiben des Masseverwalters:

Unstrittig zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens war das im Berufungsschreiben betreffend Einkommensteuer 2006 gestellte Begehren auf Berücksichtigung einer Forderungsabschreibung wegen Nichtanerkennung von Rechnungen laut Schreiben des Masseverwalters im Gesamtausmaß von 8.480,45 €.

Dem entsprechenden Antrag wurde in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 16. Jänner 2008 seitens des Finanzamtes entsprochen und insofern dem vom Bw vorgelegten berichtigten Jahresabschluss gefolgt. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist kein Grund ersichtlich, den Sachverhalt abweichend zu beurteilen.

Dem Berufungsbegehren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 war sohin in diesem Sinne teilweise zu folgen und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern, sodass sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2006 laut Berufungsentscheidung – wie laut Berufungsvorentscheidung – folgendermaßen errechneten:

Gewinn laut berichtigter Einkommensteuererklärung bzw. berichtigtem Jahresabschluss	44.697,44 €
+ Übergangsgewinn lt. BP bzw. BVE	77.870,47 €
+ Zinsen/Darlehen	+ 2.432,39 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	125.000,30 €

Insgesamt war aus den dargelegten Erwägungen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (E 2006)

Linz, am 24. Jänner 2011