

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri über die Beschwerde des Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 10. September 2018, betreffend Einkommensteuer 2014, zu Recht erkannt:

- 1.) Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- 2.) Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat für das Veranlagungsjahr 2014 keine Steuererklärungen abgegeben, weshalb die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2014 am 8. Juli 2015 erlassen wurden.

Mit Eingabe vom 30. Dezember 2015 brachte der Bf. – innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist – Beschwerde gegen den geschätzten Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2014 ein. Gleichzeitig wurden die Steuererklärungen für das Jahr 2014 übermittelt und die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Jänner 2016 änderte das Finanzamt den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2014 vom 8. Juli 2015 – ohne Durchführung eines Ermittlungsverfahren - in Entsprechung der nachträglich übermittelten Jahressteuererklärungen 2014 ab und setzte die in der Einkommensteuererklärung 2014 geltend gemachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von -674.490,60 Euro fest.

Mit Bescheid vom 10. September 2018 berichtigte das Finanzamt den Bescheid vom 19. Jänner 2016 (Beschwerdevorentscheidung) gemäß § 293b BAO infolge der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung. Dabei wurden die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von -674.490,60 Euro auf -90.721,78 Euro reduziert.

In der dazu gesondert ergangenen Begründung vom 4. September 2018 stellte das Finanzamt fest, dass sich der geltend gemachte Verlust aus Gewerbebetrieb insbesondere auf Grund nachträglicher Betriebsausgaben des im Jahr 2008 aufgegebenen

Einzelunternehmens des Bf. für die Haftung aus einer Bürgschaft in der Höhe von 583.768,82 Euro ergeben habe. Das Finanzamt legte in den weiteren Ausführungen dar, dass der Bf. im Jahr 2014 Gesellschafter-Geschäftsführer der X GmbH, bezüglich der die Bürgschaft eingegangen wurde, gewesen sei. Da Bürgschaftszahlungen eines ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers unter Hinweis auf VwGH 24.7.2007, 2006/14/0052, nicht abzugsfähig seien, könnten die Zahlungen auf Grund der Haftung für die GmbH nicht als nachträgliche Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Ein Ermittlungsverfahren sei diesbezüglich nicht erforderlich gewesen. Im Hinblick auf die nicht unerheblichen steuerlichen Folgen sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang einzuräumen gewesen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien daher abzüglich dieses Aufwands mit Euro -90.721,78 festzusetzen.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2018 brachte der Bf. – innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist – Beschwerde gegen den Bescheid vom 10. September 2018 ein und führte aus, dass die Berichtigung im Rahmen einer Beschwerdeerledigung ergangen sei und eine Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Steuererklärungen oder deren Beilagen daher nicht vorliegen könne. In den weiteren Ausführungen wurde dargestellt, dass die Haftung für die X GmbH, die zur Sicherung der Zusammenarbeit eingegangen worden sei, im Jahr 2014 eine nachträgliche Betriebsausgabe des Einzelunternehmens des Bf. darstelle, da im Zeitpunkt der unterstellten Betriebsaufgabe noch mit keiner Haftung zu rechnen und auch nicht mit einer Rückstellung vorzusorgen gewesen sei. In mehreren Korrespondenzen sei auch das Finanzamt von dieser Ansicht ausgegangen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27. November 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde zunächst klargestellt, dass der Bf. erst im Zuge der Beschwerdeerhebung Abgabenerklärungen übermittelt habe. In der Beschwerdeverentscheidung vom 19. Jänner 2016 habe das Finanzamt die Bescheide für das Jahr 2014 entsprechend der übermittelten Erklärungen ohne Durchführung eines Ermittlungsverfahrens abgeändert. Da der Beschwerdeverentscheidung Bescheidqualität zukomme und eine Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht nur betreffend den Erstbescheid möglich sei, könne auch eine Beschwerdeverentscheidung berichtigt werden. Unter Hinweis auf höchstgerichtliche Rechtsprechung handle es sich bei der Frage, ob die Haftungsinanspruchnahme eines Gesellschafter-Geschäftsführers aus einer Bürgschaft eine nachträgliche Betriebsausgabe darstellen könne, um eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO. Weiters führte das Finanzamt aus, dass es bei den vom Bf. angesprochenen Korrespondenzen mit Mitarbeitern des Finanzamtes ausschließlich um die Verbuchung der Immobilienertragsteuer gegangen sei und die Gespräche nur die vorhandene Aktenlage betroffen hätten.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2018 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde vom 31. Oktober 2018 an das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde darin ergänzend ausgeführt, dass – auch wenn eine Beschwerdeverentscheidung ein Bescheid und vom Anwendungsbereich des § 293b BAO umfasst sei – eine Beschwerdeverentscheidung über eine normale Berichtigung hinausgehe und entsprechend sorgfältiges Handeln sowie

entsprechende Ermittlungstätigkeit erfordere. Bei der Erstellung der Steuererklärungen hätten sich Verspätungen auf Grund der Vertretung durch eine Masseverwalterin im Jahr 2014 ergeben, wodurch die Schätzungen notwendig geworden seien. Des Weiteren verweist der Bf. auf die Entscheidung des UFS Feldkirch vom 30. März 2006, RV/0133-F/04, wonach zu prüfen sei, ob die Bürgschaftsverpflichtung als Gesellschafter eingegangen worden sei oder nicht. Die vom Finanzamt genannte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei nur auf den ersten Fall anwendbar. Zum Hintergrund für das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung wurde näher ausgeführt, dass der Bf. sich durch die Zusammenarbeit mit der GmbH, die größere Bauträgerprojekte abgewickelt habe, Zusatzaufträge für sein Einzelunternehmen sichern habe wollen. Die angeführten Korrespondenzen sollten nicht die Durchführung von Ermittlungshandlungen unterstellen, sondern aufzeigen, dass der Betrag von 583.768,82 Euro bereits früher hätte auffallen und hinterfragt werden müssen.

Am 21. Jänner 2019 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 31. Oktober 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im angeschlossenen Vorlagebericht wurde ergänzend ausgeführt, dass über Antrag vom 8. April 2015 der Gesellschafterwechsel am 29. April 2015 in das Firmenbuch eingetragen worden sei. Das Finanzamt habe daher im Zeitpunkt der Bescheidberichtigung (am 10. September 2018) ohne Ermittlungsverfahren davon ausgehen können, dass der Bf. im Jahr 2014 Gesellschafter-Geschäftsführer der X GmbH gewesen sei und die Bürgschaftszahlungen als ehemaliger Gesellschafter-Geschäftsführer nicht abzugsfähig seien. Zu der vom Bf. genannten Entscheidung des UFS Feldkirch wurde ausgeführt, dass in diesem Fall ein Gesellschafterwechsel nicht zeitnah in das Firmenbuch eingetragen worden sei und deshalb die Voraussetzungen für den Abzug als Betriebsausgabe gegeben gewesen seien.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Bf. war im Veranlagungsjahr 2014 Gesellschafter-Geschäftsführer der X GmbH. Über Antrag vom 8. April 2015 wurde die Gesellschafterfunktion des Bf. mit Eintragung vom 29. April 2015 im Firmenbuch gelöscht.

Bis zum Jahr 2008 hat der Bf. zudem ein Einzelunternehmen betrieben, welches – genau wie die X GmbH – im Bereich der Wohnraumausstattung tätig war.

Zur Sicherung der Zusammenarbeit der beiden Unternehmen ist der Bf. im Rahmen seines Einzelunternehmens eine Bürgschaft für die GmbH eingegangen und wurde letztlich auch dafür zur Haftung herangezogen.

Mangels Abgabe der Steuerklärungen 2014 wurden die Besteuerungsgrundlagen für das Veranlagungsjahr 2014 gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und bescheidmäßig festgesetzt. Gemeinsam mit der Beschwerde gegen die geschätzten Jahressteuerbescheide 2014 reichte der Bf. die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2014 nach. Der Beschwerde wurde Folge gegeben und die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2014 erklärungskonform festgesetzt.

Mit Bescheid vom 10. September 2018 berichtigte das Finanzamt die Beschwerdevorentscheidung vom 19. Jänner 2016 gemäß § 293b BAO und begründete dies mit der Übernahme offenkundiger Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung. Wie aus den übermittelten Steuererklärungen und der Beilage zu entnehmen sei, resultiere die geltend gemachte Betriebsausgabe in der Höhe von 583.768,82 Euro aus der Haftungsinanspruchnahme auf Grund der Bürgschaftsverpflichtung des Bf. für die X GmbH. Da diese Zahlung nach Ansicht der belangten Behörde zu Unrecht als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde, kürzte sie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dagegen richtet sich die Beschwerde. Der Bf. wendet ein, dass bei einer Berichtigung im Rahmen einer Beschwerdeerledigung keine Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Steuererklärungen vorliegen könne. Darüber hinaus wäre die belangte Behörde verpflichtet gewesen, ein detailliertes Ermittlungsverfahren durchzuführen.

2.) Streitpunkt:

Strittig ist, ob die gemäß § 293b BAO vorgenommene Berichtigung der Beschwerdevorentscheidung vom 19. Jänner 2016 mit Bescheid vom 10. September 2018 zu Recht erfolgt ist.

3.) Beweiswürdigung:

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

4.) Rechtsgrundlagen:

§ 293b des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – **BAO**), BGBl 194/1961, idF BGBl I 97/2002, lautet:

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 4 Abs. 4 erster Satz des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – **EStG 1988**), BGBl 400/1988, lautet:

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

5.) Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 293b BAO liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, einen Bescheid insoweit zu berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine offenkundige Unrichtigkeit muss aus den Abgabenerklärungen einschließlich der Beilagen selbst oder aus diesen in Verbindung mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein; auf das übrige allfällige Amtswissen, wie etwa den Inhalt der andere steuerpflichtige Personen betreffenden Verwaltungsakten, kommt es hingegen nicht an (vgl. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098 sowie *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ (2017) § 293b Rz 9).

Die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit wird zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (vgl. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126, 23.9.2005, 2002/15/0198 und 19.9.2013, 2011/15/0107).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit aus Abgabenerklärungen liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (vgl. VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049 mwN).

Im gegenständlichen Fall wurde die Einkommensteuer 2014 ursprünglich gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und in weiterer Folge in Entsprechung der vom Bf. im Zuge der Beschwerdeführung nachgereichten Einkommensteuererklärung 2014 mit Bescheid vom 19. Jänner 2016, der insofern als Beschwerdeverentscheidung erging, festgesetzt. Mit Bescheid vom 10. September 2018 hat das Finanzamt eine Berichtigung gemäß § 293b BAO betreffend die im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend gemachte Betriebsausgabe in der Höhe von 583.768,82 Euro, die aus der Haftungsinanspruchnahme auf Grund der Bürgschaft für die X GmbH resultierte, vorgenommen. Die Höhe sowie der Grund für die geltend gemachte Betriebsausgabe waren aus der eingereichten Erklärung samt Beilage ersichtlich.

Eine Berichtigung im Sinn des § 293b BAO kommt nicht nur betreffend Erstbescheide in Betracht. Vielmehr sind auch diese abändernde Bescheide berichtigbar (siehe *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 293b Rz 15), sodass auch eine Berichtigung einer Beschwerdeverentscheidung – wie im vorliegenden Fall – möglich ist.

Außerdem bringt der Bf. vor, dass die Behörde bei der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung entsprechend sorgfältig handeln müsse und eine entsprechende Ermittlungstätigkeit erforderlich sei. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass es nicht entscheidend ist, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist. Nach ständiger Rechtsprechung kommt es nämlich auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht an (vgl. VwGH 30.10.2001, 98/14/0085 mwN).

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (vgl. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126, 28.5.2009, 2007/15/0285 und 19.9.2013, 2011/15/0107 mwN).

Nach § 4 Abs. 4 erster Satz EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, aus betrieblichen Gründen (im Interesse des konkreten Betriebes) erbracht wird (so zB VwGH 30.3.2006, 2002/15/0120). Für die Anerkennung als Betriebsausgabe ist es ausreichend, wenn ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (siehe dazu Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (19. Lfg, 2017) § 4 Rz 231).

Die Frage, ob Ausgaben, die im Zusammenhang mit vom Gesellschafter-Geschäftsführer eingegangenen Bürgschaften anfallen, als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, hatte der Verwaltungsgerichtshof wiederholt zu beantworten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich daher einem Abzug als Betriebsausgaben (etwa bei den Geschäftsführereinkünften) (siehe VwGH 24.7.2007, 2006/14/0052, 24.9.2007, 2005/15/0041, 29.7.2010, 2007/15/0234 und 26.6.2013, 2009/13/0071). Die diesbezüglich getroffenen Aussagen, wonach die Sicherung des Fortbestandes einer Gesellschaft mit der Gesellschafterposition in Verbindung steht und Aufwendungen auf Grund einer Haftungsinanspruchnahme nicht als Betriebsausgabe, sondern als Gesellschaftereinlage zu werten sind, sind auf den vorliegenden Fall dem Grunde nach anwendbar. Auch der Verweis auf die Entscheidung des UFS Feldkirch vom 30. März 2006, RV/0133-F/04, ändert an der prinzipiellen Anwendbarkeit der oben zitierten Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall nichts. In dieser Entscheidung war nämlich die zentrale Frage, ob der Gesellschafter im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Bürgschaftsvertrages Gesellschafter war oder nicht, was gegenständlich – mangels gegenteiliger Angaben – unstrittig der Fall war.

Allerdings ist bei der Beurteilung der Frage, ob die Zahlungen aus der Bürgschaftsverpflichtung eine Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG darstellen, überdies auf die wirtschaftliche Verknüpfung des Einzelunternehmens des Bf. und der X GmbH Bedacht zu nehmen. Wie der Bf. insbesondere im Vorlageantrag vorbringt, hat die Veranlassung für das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung vor allem darin bestanden, dass dadurch der Geschäftsbetrieb des Einzelunternehmens durch Zusatzaufträge gestärkt würde. Ob eine entsprechende wirtschaftliche Verflechtung der beiden Betriebe bestand und ob die Übernahme der Bürgschaft für die besagte GmbH durch den Betrieb des Einzelunternehmens veranlasst war, stellt eine Beurteilung von Tatsachen dar (vgl. dazu VwGH 29.7.2010, 2007/15/0234). Die Ermittlung der tatsächlichen Umstände bedarf jedoch ergänzender Erhebungen und einer entsprechenden Würdigung, sodass nicht von einer Offenkundigkeit im Sinn des § 293b BAO auszugehen ist (vgl. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098 mwN). Demnach war im gegenständlichen Fall eine Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zulässig und der Bescheid vom 10. September 2018 aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Rechtsfragen der in der Entscheidung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Es lag damit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 14. Mai 2019