

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Mag. Dr. Johann Buchinger, Steuerberater, Anzengruberstraße 89, 1140 Wien, über die Beschwerde vom 30. September 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 20. September 2016, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat den Einkommensteuerbescheid 2014, in dem die vom Beschwerdeführer (Bf.) unter der Kennzahl 9230 (übrige Betriebsausgaben) in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 41.689,49 zur Gänze nicht berücksichtigt worden sind, wie folgt begründet:

"Der Bf. hat bei der Firma XX & Co OG (Steuernummer 03 000/0000) noch nie Steuererklärungen eingereicht und keine Verbindlichkeiten bei der OG als Betriebsausgaben beantragt. Die Bemessungsgrundlage wurde daher im Schätzungswege ermittelt. Die Forderungen der Bank stellen daher keine nachträglichen Betriebsausgaben dar und konnten bei der Veranlagung nicht berücksichtigt werden."

Dagegen hat der Bf. im Wesentlichen mit folgender Begründung Beschwerde erhoben:

Er sei vom 24. Mai 2013 bis 23. Oktober 2013 Geschäftsführer der XX & Co OG (siehe bereits übersandter Firmenbuchauszug) gewesen. Alleiniger Geschäftsführer sei darnach Herr YY gewesen. Dieser sei somit auch ausschließlich verpflichtet gewesen die entsprechenden Steuererklärungen 2013 und Folgejahre einzureichen.

Nach der ebenfalls übermittelten Abfindungsvereinbarung hätten die ausscheidenden Gesellschafter von allen Verbindlichkeiten schad- und klaglos gehalten werden sollen, was jedoch leider nicht geschehen sei.

In Erfüllung des ergangenen Mängelbehebungsauftrages hat der Bf. mit Schriftsatz vom 4. September 2017 auf sein Schreiben vom 12. September 2016 und die entsprechenden Beilagen verwiesen.

In diesem Schreiben wurde Folgendes ausgeführt:

"Herr Bf. war an der XX OG (über Treuhandvertrag vom 4.3.2013) - St.Nr. 03 000/0000 - vom 26.4.2013 bis 6.9.2013 (eingetragen im Firmenbuch am 23.10.2013) zu 50% beteiligt (siehe Gesellschaftsvertrag v. 26.4.2013, FB-Auszug vom 14.4.2014 und Abtretungsvereinbarung vom 11.10.2013).

Herr YY (ein 25% Gesellschafter der XX OG) hat die Anteile von Herrn Bf. erworben und sollte EUR 5.000,00 dafür bezahlen und sämtliche Verbindlichkeiten der OG übernehmen und Herrn Bf. klag- und schadlos halten. Herr Bf. hat bei der Ersten Bank AG und bei den Leasinggesellschaften persönlich gehaftet. Die Bezahlung der vereinbarten Kaufsumme ist nicht erfolgt.

Nach Ausscheiden des Herrn Bf. wurde über das Vermögen der XX OG das Konkursverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet und abgewiesen (siehe auch Niederschrift vom BG Fünfhaus vom 12.1.2016).

Die Erste Bank nahm Herrn Bf. in Haftung und hat Restforderungen von EUR 21.979,00 fällig gestellt. Davor hatte sie die Sicherheiten für 2 Lebensversicherungen in Höhe von EUR 16.226,99 (eingezahlte Prämien) und die Abfindungsbeträge von EUR 3.783,04 und EUR 2.679,46 einkassiert. Herr Bf. konnte sich mit der EÖ vergleichen und hat einen Betrag von 18.000,00 und 2 Raten von je EUR 500,00, die EUR 16.226,99 eingezahlten Prämien und die Abfindungsbeträge von der Versicherung in Höhe von EUR 6.462,50 für die XX als Haftender bezahlt (2014), insgesamt somit EUR 41.689,49 (siehe entsprechende Bestätigungen Bankzahlungen, Vergleich Erste Bank, Vers.best. Clerical Medical vom 2.5.2014 und E-Mail vom 6.3.2014 von Herrn ZZ).

Herr Bf. wollte sich diesen Schaden von den übrigen Gesellschaftern Herrn YY und seiner Lebensgefährtin zurückholen. Die Lebensgefährtin von Herrn YY hat kein Einkommen und versorgt 2 Kleinkinder.

Herr YY hat Privatkonkurs angemeldet, der am 30.6.2016 abgeschlossen wurde. Herr Bf. bekommt für die EUR 5.000,00 84 Teilbeträge von EUR 15,00, beginnend ab 15.7. d.J.

Die EUR 41.689,49 hat Herr YY bestritten. Laut Schreiben des Rechtsanwaltes Mag. RA vom 14.3.2016 hat dieser von einer Klagseinbringung mangels Erfolgsaussichten abgeraten (siehe Beilage).

Herrn Bf. ist dadurch ein endgültiger Schaden von EUR 41.689,49 entstanden.

Ich bitte daher um Anerkennung des o.a. Betrages als nachträgliche Werbungskosten."

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdevorentscheidung wie folgt begründet:

"Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen.

Sie waren laut Firmenbuch (Firmenbuch-Nr. 000000x) in der Zeit vom 24.5.2013 bis 16.10.2013 - neben drei weiteren Gesellschaftern - unbeschränkt haftender Gesellschafter der XX Co. OG und wurden von der Erste Bank der österr. Sparkassen AG als Zahlungsverpflichteter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen. Die Verbindlichkeiten gegenüber der Erste Bank bestanden aus Kredit- und Leasingverträgen zur Finanzierung der Betriebsmittel.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafters durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und stellen keine abzugsfähigen Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen dar.

Einkommensteuerrechtlich macht es nämlich keinen Unterschied, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, oder ob er später Einlagen tätigt oder als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt bzw. deren Schulden übernimmt oder aus Haftungsgründen übernehmen muss, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können.

Bürgschaftszahlungen hängen primär mit der Gesellschafterstellung zusammen, weshalb eingetretene Vermögensverluste, die dem Gesellschafter aus der Übernahme dieser Zahlungen entstehen bei seinen Einkünften nicht mindernd berücksichtigt werden können.

Aus obigen Gründen war Ihre Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Der Bf. hat den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht folgendermaßen begründet:

"Grundsätzlich kann der Bescheidebegründung gefolgt werden, wenn eine unentgeltliche Veräußerung der Gesellschaftsanteile erfolgt wäre bzw. wenn überhaupt die Gesellschaftsanteile gleich geblieben wären.

Tatsache ist jedoch, dass die Gesellschaftsanteile am 6.9.2013 (siehe übersandte Abfindungserklärung) entgeltlich - Kaufpreis sollte EUR 5.000,00 sein - veräußert wurden (gegen Übernahme sämtlicher Aktiva und Passiva - siehe Pt. 2). Es bestand die Verpflichtung, sämtliche Darlehen (Kredit und Leasing) zurückzuzahlen, die Versicherungspolizzen frei zu stellen und eigene Kreditsicherheiten der Bank vorzulegen.

Der Übernehmer der Gesellschaftsanteile hat alle getroffenen Vereinbarungen betrügerisch nicht eingehalten und konnte auch keine Verwertung der Verkaufsstände und des Inventars betrieben werden. Auch wäre eine Klage nach Auskunft des Rechtsanwaltes von Herrn Bf. ohne Aussicht auf Erfolg (finanzielle Wiedergutmachung) gewesen.

Es ist somit der eingetretene Schaden endgültig.

In Analogie zum Erlass einer Betriebsschuld - siehe VwGH 21.7.1993, 91/13/0109 bzw. EStR 444 - wo festgestellt wird, dass, wenn ein kausaler Umstand eintritt und kein Gesellschaftsverhältnis mehr vorliegt, man von einem steuerlich wirksamen Vorgang sprechen kann und die ursprüngliche Einlage zu einer Fremdverbindlichkeit wird, weil man davon ausgehen kann, dass mit dem Ausscheiden des Gesellschafters eine umfassende vermögensmäßige Auseinandersetzung erfolgt ist.

Was in unserem Fall eindeutig geschehen ist. Es liegt daher steuerlich ein Veräußerungsverlust vor.

Ich bitte daher um Anerkennung von EUR 41.689,49."

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht vom 13. März 2019 - dem Bf. zur Kenntnis gebracht mit Schreiben vom 13. März 2019 - ua. unter dem Titel "nachträgliche Betriebsausgaben" folgende Stellungnahme abgegeben:

"Gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen). § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 stellt klar, dass die Steuerpflicht nicht mit der Einstellung einer zu Einkünften führenden Tätigkeit endet, vielmehr sind auch nachträgliche Einkünfte zu erfassen. Zu den Einkünften aus einer ehemaligen Tätigkeit zählen nicht nur nachträgliche Einnahmen, sondern auch nachträgliche Ausgaben (Doralt in D/K/M/Z, EStG 12. Lfg (2008) § 32 Rz 55ff).

Nachträgliche Einkünfte liegen allerdings nur dann vor, wenn die nachträglich zufließenden Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der aufgegebenen Tätigkeit stehen (Doralt in D/K/M/Z, EStG 12. Lfg (2008) § 32 Rz 55). Wurde eine Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft, können nachträgliche Einkünfte vorliegen, wenn sich diese auf Zeiträume beziehen, in denen die Tätigkeit noch als Einkunftsquelle anzusehen war; maW in denen die Tätigkeit noch nicht als Liebhaberei qualifiziert wurde (Doralt in D/K/M/Z, EStG 12. Lfg (2008) § 32 Rz 66; Kanduth-Kristen in JAKOM; EStG11 (2018) § 32 Rz 21 mwN).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegt Liebhaberei vor, weshalb keine nachträglichen Einkünfte iSd § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorliegen können:

Bei Betätigungen, die durch eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit (zB OG) ausgeübt werden, ist die Liebhabereibeurteilung in einem zweistufigen Verfahren vorzunehmen. Es ist zunächst zu untersuchen, ob die gemeinschaftliche Betätigung auf der Ebene der Gemeinschaft als Einkunftsquelle anzusehen ist. Für die Sphäre der Gesellschafter ordnet § 4 Abs. 3 LVO eine weitere Prüfung an, ob beim einzelnen Gesellschafter (in diesem Fall beim Bf.) von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden kann. Dabei ist zwischen zeitlich unbegrenzten und zeitlich begrenzten Beteiligungen zu

unterscheiden. Ist davon auszugehen, dass auf Gesellschaftsebene keine Einkunftsquelle vorliegt, ist eine weitere Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses nur für jene Gesellschafter erforderlich, die besondere Vergütungen (Einnahmen) erhalten. Ergibt diese Prüfung bei einzelnen Gesellschaftern auf Grund besonderer Vergütungen (Einnahmen) eine Einkunftsquelle, sind die besonderen Vergütungen (Einnahmen) mit den "Verlustanteilen" aus der gemeinschaftlichen Betätigung und allfälligen besonderen Aufwendungen (Ausgaben) zu saldieren. Für die übrigen Gesellschafter ist Liebhaberei anzunehmen. Aufgrund nachstehender Ausführung liegt schon bei der XX Co. OG Liebhaberei vor, weshalb - mangels besonderer Vergütungen - beim Bf. ebenfalls Liebhaberei anzunehmen ist.

Das ist § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht ist nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1 LVO) darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, innerhalb eines absehbaren, mehrjährigen Zeitraumes Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn), bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse über die Verluste (Gesamtüberschuss) führen.

Die XX Co OG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26.4.2013 eröffnet. Der Bf. (25% direkt beteiligt; 25% über Treuhandvertrag beteiligt) hat seine Anteile bereits am 11.10.2013 wieder veräußert. Bereits im Jänner 2014 wurde der zur Geschäftsmittelfinanzierung aufgenommene Kredit von der Erste Bank fällig gestellt, dies deshalb weil einerseits die Tilgungen nicht erfolgt sind und andererseits die Tätigkeit bereits wieder eingestellt wurde. Bereits mit 1.10.2014 erfolgte die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens (Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1.10.2014 zu XXXXXX). Die Gesellschaft wurde infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst, die Eintragung der amtswegigen Löschung erfolgte am 29.04.2015. Weiters wurde von der XX Co OG nie eine Steuererklärung eingereicht. Daraus lässt sich schließen, dass aus der Tätigkeit der XX Co OG hohe Verluste erzielt worden sind. Ein objektiv erkennbares Ertragsstreben ist daraus jedenfalls nicht zu erkennen. Die Tätigkeit der XX Co OG war daher nicht geeignet, eine Einkunftsquelle darzustellen, da sie von vornherein nicht geeignet war, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Ist eine Betätigung auf Grund besonderer Umstände von vornherein erkennbar aussichtslos und ist daher damit zu rechnen, dass sie vor Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird, liegt insgesamt Liebhaberei vor. Ein Anlaufzeitraum ist ausgeschlossen (§ 2 Abs. 2 LVO). Die Indizien, dass die Gesellschaft innerhalb weniger Monate zahlungsunfähig war, der 50% Gesellschafter bereits nach kurzer Zeit diese wieder verlassen hat und die Gesellschaft sehr schnell wieder aufgelöst wurde, lassen erkennen, dass es der Tätigkeit von vornherein an der objektiven Ertragsfähigkeit

mangelte und deshalb mit dieser kein Gesamtgewinn erzielbar war, weshalb auch ein Anlaufzeitraum ausgeschlossen ist.

Da die beantragten Zahlungen daher allenfalls mit Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, die nicht als Einkunftsquelle anzusehen sind, scheidet die Qualifikation als nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 aus.

Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Wurde eine Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft, können nachträgliche Einkünfte vorliegen, wenn sich diese auf Zeiträume beziehen, in denen die Tätigkeit noch nicht als Liebhaberei qualifiziert wurde (vgl. JAKOM, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 12. Auflage 2019, § 32, Rz 21 mit weiteren Nachweisen).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Das Finanzamt hat auf den Seiten 9 und 10 des Vorlageberichtes an das Bundesfinanzgericht vom 13. März 2019 - vom Bf. unwidersprochen - ausführlich und schlüssig sowie rechtlich zutreffend dargestellt, weshalb die Tätigkeit der XX Co OG von Anfang an steuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren war. Dem entsprechend hat das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf mit Bescheid vom 21. Mai 2015 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2013 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der XX Co OG rechtskräftig mit 0,00 € festgestellt.

Da demnach rechtskräftig feststeht, dass die Tätigkeit der XX Co OG von Anfang an einkommensteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist, ist auch im Jahr 2014 bis zu deren Auflösung infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit (Eintragung im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien am 5. November 2014 - vgl. Firmenbuchauszug mit historischen Daten zum Stichtag 28.2.2019 zur FN 000000x) einkommensteuerlich jedenfalls von Liebhaberei auszugehen.

Da § 32 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 tatbestandsmäßig Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 voraussetzt, ist im

Fall des Vorliegens von Liebhaberei der Tatbestand nicht erfüllt. Damit kann jedoch der vom Bf. begehrten Berücksichtigung von nachträglichen Betriebsausgaben in Höhe von € 41.689,49 keinesfalls entsprochen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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. In der Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen eine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG zukäme. Da sich die Entscheidung bezüglich der Streitfrage von Berücksichtigung nachträglicher Betriebsausgaben im Falle des Vorliegens von Liebhaberei unmittelbar aus der Bestimmung des § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ergibt, ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 4. Dezember 2019