

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die Vertreter, vom 22. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 20. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer 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

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2014 u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und brachte die Einkommensteuererklärung für dieses Jahr am 22.4.2016 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und bezifferte in dieser die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kennzahl 330) mit Euro 2.624,79.

In der Beilage zu dieser Erklärung - eingelangt beim Finanzamt am 18.4.2016 – wurde diesbezüglich wie folgt ausgeführt:

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Übernahme von Haftungen 660,00

Zahlung Haftung an x Sparkasse -24.276,89

-23.616,89

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Konsulentenhonorar G	27.916,68
-6% BA	1.675,00
	26.241,68“

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 25.4.2016 forderte das Finanzamt den Bf. betreffend der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 23.616,89 auf, die Bezug habenden Zahlungsbelege in Kopie nachzureichen und um Bekanntgabe des Sachverhaltes, der der Übernahme der o.e. Haftung zugrunde lag.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der steuerliche Vertreter des Bf. bekannt, dass dieser seit mehr als 20 Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Folge von Übernahmen von persönlichen Haftungen erklärt habe.

Im Jahr 2014 sei eine übernommene Haftung schlagend geworden. Aus diesem Grund sei das verpfändete Sparbuch zur Abdeckung der Haftung aufgelöst und der Betrag zur Abdeckung der Haftungssumme der Gesellschaft GmbH einbezahlt worden.

Als Beweis der langjährigen Versteuerung der Einkünfte aus Haftung werde die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2013, die Vereinbarung über das Haftungsentgelt aus dem Jahre 2012, die Kreditusage der Bank sowie der Nachweis über die Bezahlung der Haftungssumme übermittelt.

Angemerkt wird, dass die im vorigen Absatz erwähnte Vereinbarung am 28.5.2012 zwischen dem und der Gesellschaft GmbH abgeschlossen wurde. In dieser wurde ausgeführt, dass diese eine Bankgarantie für eine Wettkonzession in A stelle und als Sicherheit für einen Teil der Haftsumme eine weitere Haftung benötige. Der Bf. übernehme persönlich die Teilhaftung für die Bankgarantie gegenüber der Bank sowie eine Haftung für den Girorahmen. Für diesen Zweck erfolge die Hinterlegung von Sparbüchern bei den Banken. Für die Übernahme aller Haftungen werde jährlich ein Pauschalbetrag in Höhe von Euro 660,00 von der Gesellschaft GmbH an den Bf. ausbezahlt. Angemerkt wird, dass dieser Betrag in der o.e. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2013 als Einnahme im Zusammenhang mit Einkünften aus Gewerbebetrieb aufscheint.

Aus der o.e. Kreditusage, abgeschlossen zwischen der Gesellschaft GmbH und der x Sparkasse am 24.5.2012 über einen einmal ausnutzbaren Haftungskredit iHv Euro 187.500,00, geht hervor, dass der Bf. als Sicherstellung für diesen das Sparbuch mit der Nr. ***1*** mit einem ausgewiesenen Kapitalstand von Euro 24.001,00 samt Zinsen verpfändete. Aus der dieses

betreffenden, der Vorhaltsbeantwortung beigelegten, Kopie geht hervor, dass dieses am 20.10.2014 aufgelöst wurde.

Im Zuge einer die Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2014 betreffenden Betriebsprüfung stellte diese unter Tz. 1 „*Übernahme Bürgschaft - sonst. Einkünfte*“ des BP-Berichtes sachverhaltsmäßig fest, dass der Bf. ist Geschäftsführer/Gesellschafter der Gesellschaft GmbH und noch weiterer Firmen sei. Dieser habe im Prüfungszeitraum Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Geschäftsführer der Firma ***2*** GmbH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Übernahme von Bürgschaften für die Gesellschaft GmbH und als Konsulent, sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt.

Für diese Übernahme von Bürgschaften seien Einnahmen in Höhe von Euro 660,- angesetzt worden. Dem gegenüber seien Ausgaben in Höhe von Euro 24.276,89 in Rechnung gestellt worden. Diese hätten in der Folge zu einem Verlust geführt. Der steuerliche Vertreter habe dazu ausgeführt, dass die Bürgschaft für die Firma Gesellschaft GmbH für eine Wettkonzession in A vom Bf. übernommen worden sei. Dazu seien als Unterlagen eine zwischen der Gesellschaft GmbH und dem Bf. getroffene Vereinbarung sowie die Kreditzusage der x Sparkasse, die Hinterlegung des Sparbuches und die Zahlung an die x Sparkasse zur Verfügung gestellt worden.

Weiters sei durch den steuerlichen Vertreter ein Hinweis, wonach der Bf. solche Haftungen für diese Firmen schon seit ca. 20 Jahre eingehe und wonach dieser Bezug habende Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erkläre, erfolgt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen sei.

Das Merkmal "*Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr*" liege vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach außen hin erkennbar am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnehme, seine Tätigkeit einem unbestimmten Teilnehmerkreis anbiete und die Bereitschaft zeige, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten. Dies setze voraus, dass der Steuerpflichtige seine Leistung am Markt anbiete; dabei sei es gleichgültig ob er einen oder mehrere Auftraggeber habe.

Sei jedoch eine Tätigkeit so beschaffen, dass sie nur Geschäfte mit einem Partner möglich mache, sei keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben (Doralt EStG § 23, Tz 73).

Weiters führe Doralt zu § 23 aus, dass die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bzw. die Bereitschaft dazu nach außen hin erkennbar sein müsse. Dies sei insbesondere dann

der Fall, wenn der Abgabepflichtige Werbung betreibe (z.B. Zeitungsinserate, die auf seine Tätigkeit hinwiesen).

In Zweifelsfällen sei darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen solle, dem Bild entspreche, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmache (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115). Unabdingbar für eine gewerbliche Betätigung sei, dass sich die Betätigung als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setze voraus, dass jemand nach außen hin erkennbar am wirtschaftlichen Leben in Form eines Güter- und Leistungsaustausches teilnehme (Hoftstätter /Reichel Kommentar, § 23, Tz.12).

Der Bf. habe jedoch die Leistung "*Übernahme von Haftungserklärungen*" weder beworben noch am Markt angeboten. Diese Bürgschaftsübernahmen seien, soweit der Behörde bekannt, nur für jene Firmen, wo dieser Gesellschafter oder Geschäftsführer/Gesellschafter sei, erfolgt.

Damit fehle also die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gem. § 23 EStG und es lägen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

In diesem Zusammenhang sei auf die Bestimmung des § 29 EStG 1988 „*Sonstige Einkünfte*“ zu verweisen. Nach Z 3 dieser Gesetzesbestimmung zählten zu diesen auch sonstige Leistungen. Sonstige Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG 1988 seien Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten gem. § 2 Abs.3 Zi. 1 bis 6 noch zu den Einkünften im Sinne des § 29 Zi. 1,2 oder 4 EStG gehörten. Solche Einkünfte seien nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens Euro 220,- betragen würden. Überstiegen die Werbungskosten die Einnahmen, so dürfe der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden. Charakterisiert sei eine Leistung im Sinne von § 29 Z 3 EStG 1988 durch einen Leistungsaustausch. Eine Leistung werde um der Gegenleistung Willen erbracht, dh., eine Zahlung müsse als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch die Leistung veranlasst sein. Es müsse somit ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und der Gegenleistung bestehen (vgl. VwGH 25.11.1986, 86/14/0072, Doralt, EStG 8, § 29 Rz 36).

Als Beispiel für eine Leistung iS des § 29 Zi 3 EStG werde die entgeltliche Übernahme einer Bürgschaft (BFH, BStBl 1966 111218) angeführt; komme es zu einer Inanspruchnahme des Bürgen, lägen Werbungskosten vor; allerdings unter Beachtung eines Verlustausgleichsverbotes (Doralt, EStG8, § 29 Tz 41).

Im Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 98/15/0128, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass in der Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen Dritten gegen Entgelt eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gesehen werden könne (vgl. VwGH vom 30. April 2015, Zl. 2012/15/0182).

Auch führe der unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 21.08.2012, RV/0474-S/11 aus, dass die österr. Höchstgerichte bereits mehrfach entschieden hätten, dass die Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen Dritten gegen Entgelt eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sei.

Im gegenständlichen Fall sei der Bf. ein finanzielles Wagnis eingegangen, indem er die Bürgschaft (Haftung mit seinem Privatvermögen) übernommen dafür ein Entgelt erhalten habe. Von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr habe also - wie bereits vorstehend erwähnt - nicht gesprochen werden können. Die übernommene Bürgschaft ließe sich vielmehr nur durch die Gesellschafterstellung des Bf. erklären. Dass dieser bereit gewesen wäre, für Fremde eine Bürgschaft zu unterzeichnen, habe im Zuge der Prüfung nicht nachgewiesen werden können.

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschaft-Geschäftsführers seien nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entzögen sich einem Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Doralt, EStG, § 4, Tz 330 "Bürgschaften").

Der daraus entstandene Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 23.616,89 sei somit nicht anzuerkennen gewesen.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2014 am 20.10.2016 und brachte in diesem Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv Euro 26.241,89 zum Ansatz, wobei es begründend ausführte, dass die Veranlagung im Zuge der Prüfung erfolgt sei und dass auf den BP-Bericht vom 15.9.2016 verwiesen werde.

In der gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 21.11.2016 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde ersuchte der steuerliche Vertreter des Bf. um Fristverlängerung zur Ausführung einer umfangreicheren Begründung.

Mit Schreiben vom 28.12.2016 reichte der steuerliche Vertreter des Bf. diese nach und führte zunächst aus, dass folgender Sachverhalt vorliege:

Der Bf. sei Geschäftsführer/Gesellschafter der Gesellschaft GmbH und noch weiterer Firmen. Er habe im Prüfungszeitraum Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der Firma ***2*** GmbH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Übernahme von Bürgschaften für die Gesellschaft GmbH und als Konsulent, sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt.

Für die Übernahme von Bürgschaften seien Einnahmen in Höhe von 660,-- Euro angesetzt worden. Demgegenüber seien Ausgaben in Höhe von 24.276,89 in Rechnung gestellt worden. Diese hätten zu einem Verlust geführt. Für eine Bürgschaft der Gesellschaft GmbH sei von der Bank als Sicherheit eine Bürgschaft u. a. auch vom Bf., die schlagend geworden sei, verlangt

worden. Aus diesem Grund sei ein vom Bf. als Sicherheit hinterlegtes Sparbuch von der Bank eingezogen worden.

Weiters sei auch vom steuerlichen Vertreter geltend gemacht worden, dass der Bf. seit ca. 20 Jahren Einkünfte aus der Übernahme von Bürgschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erkläre.

Nach einer ausführlichen rechtlichen Würdigung seien durch die Betriebsprüfung seitens des Finanzamtes diese negativen Einkünfte aus der Übernahme von Bürgschaften als sonstige Einkünfte angesehen und nicht angesetzt worden.

Die Beschwerde richte sich gegen die Zurechnung der Einkünfte aus der Übernahme von Bürgschaften zu den sonstigen Einkünften.

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 enthalte eine taxative Aufzählung der der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte. Sämtliche Vermögensvermehrungen, die nicht unter eine dieser einzelnen Einkunftsarten subsumiert werden könnten, unterlägen nicht der Einkommensteuerpflicht.

Die ersten vier (Haupt)Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb und nichtselbständige Arbeit) gingen den anderen Einkunftsarten vor.

Subsidiär könne eine der drei Nebeneinkunftsarten (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988) zur Anwendung kommen, wobei die einzelnen Einkünfte nach den §§ 27 bis 29 EStG 1988 jeweils der nachfolgenden Vorschrift vorgehen. Die Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 seien zuletzt gegenüber sämtlichen Einkunftsarten nachrangig (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2011 § 2 Rz 105).

Für die Beurteilung der Steuerpflicht der Haftungsprovision auf Grund des oa. Garantievertrages sei deshalb Folgendes festzuhalten:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) seien Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen sei. Eine nachhaltige Betätigung sei dann gegeben, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden würden, eine einmalige Tätigkeit mit Wiederholungsabsicht unternommen werde oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung einer einmaligen Tätigkeit geschlossen werden könne.

Ließen die Umstände eine Wiederholungsabsicht nicht erkennen, begründe eine einmalige Tätigkeit keine Nachhaltigkeit (vgl. Doralt/Kauba in Doralt, EStGIO, § 23 Rz 43 ff mit weiteren Nachweisen).

Mit sämtlichen Gesellschaften an denen der Bf. beteiligt sei, sei vereinbart worden, dass für die Übernahme von Haftungen ein Entgelt zu bezahlen sei. Seit mehr als zwanzig Jahren seien daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb von verschiedenen Gesellschaften an die haftenden Gesellschafter ausbezahlt worden, auch an den Bf. In der Anlage fänden sich Unterlagen, aus denen ersichtlich sei, dass zum Beispiel von der ***2*** ***3*** GmbH, an der der Bf. nur teilweise Gesellschafter gewesen sei bzw. sei, Entgelte bis 2011 ausbezahlt worden seien. Danach seien nur mehr Haftungsentgelte von der Gesellschaft GmbH ausbezahlt worden, da nur mehr für diese Gesellschaft eine Haftung übernommen worden sei. Der Bf. sei an mehr als zehn Gesellschaften teils direkt bzw. indirekt beteiligt.

Das Finanzamt habe in den letzten 20 Jahren diese Einkünfte stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt. Jedes Jahr sei dem Finanzamt eine Beilage zur Einkommensteuer übermittelt worden. Aus diesen sei ersichtlich gewesen, dass es sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb um Einkünfte aus der Übernahme von Haftungen gehandelt habe. Es würden sogar die pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 6 % vom Finanzamt, die bei den sonstigen Einkünften nicht anzusetzen seien, anerkannt.

Da alle Voraussetzungen für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach dem gegenständlichen Sachverhalt gegeben seien, und zwar Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung (mehr als 20 Jahre), die mit Gewinnabsicht (nur einmalig ein Verlust) unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (für mehr als zehn Gesellschaften) darstelle, handelte es sich nach Meinung des steuerlichen Vertreters um Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Weiters habe der Verwaltungsgerichtshof mit Geschäftszahl 87/14/0091 vom 08.09.1992 über die Norm BAO §115 Abs 1; BAO §115 Abs4 und VwRallg entschieden und den Rechtsatz bestätigt:

„Treu und Glauben ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht, somit auch im Steuerrecht zu beachten ist. Dies bedeutet, daß jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.“ (Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts 112, 152).

Alleine auf Grund der Norm „Treu und Glauben“ hätte das Finanzamt den zufällig anfallenden Verlust im Jahre 2014 auch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anerkennen müssen, da die positiven Einkünfte über mehr als 20 Jahre als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt worden seien.

Der Bf. legte der Beschwerde die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1998 und 2002 bei. In diesen sind scheinen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb neben Einnahmen aus Konsulentenhonoraren solche aus der Übernahme von Haftungen iHv 10.000 (ATS) betreffend des Jahres 1998 sowie solche iHv 720,00 (Euro) betreffend des Jahres 2002 auf. Weiters wurde dieser Beschwerde eine Kopie des den Bf. betreffenden Verrechnungskontos 1988/99 beigelegt. In diesem scheint mit Datum 31.12.98 in der Spalte „Gegenkonto“ die Zahl 75300 als Text „Haftungsprov.f.priv.Haftung ***4***“, unter „Haben“ die Summe 10.000,00 und unter „BK“ die Bezeichnung „UB“ auf.

Das Finanzamt erließ am 22.3.2017 eine abweisende Beschwerdeentscheidung. In der mit gesondertem Schreiben ergangenen Begründung gleichen Datums verwies das Finanzamt zunächst auf die Begründung des BP-Berichtes und führte weiters aus, dass eine Leistung im Sinne von § 29 Z 3 EStG 1988 durch einen Leistungsaustausch charakterisiert sei. Eine Leistung werde um der Gegenleistung Willen erbracht, d.h., eine Zahlung müsse als echte wirtschaftliche Leistung ausgelöst werden. Es müsse somit ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und Gegenleistung bestehen (vgl. VwGH 25.11.1986, 86/14/0072, Doralt, EStG8, § 29 Rz 36, mit weiteren Nachweisen, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2011, § 29 Rz40).

Zu beurteilen sei dabei, ob ein Entgelt aus Sicht des Leistenden aufgrund einer Gebrauchsüberlassung, den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit, deren Beschränkung bei gleichzeitiger Substanzerhaltung geleistet werde oder ob ein endgültiger Verlust eines Vermögensgegenstandes vorliege.

Nur im letzten Fall sei keine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gegeben. Verzichte ein Steuerpflichtiger auf Rechte, die Ausfluss aus einer Eigentümerposition seien, oder würden solche Rechte übertragen, bliebe aber das Vermögen in der Substanz ungeschmälert, liege eine Leistung nach § 29 Z 3 EStG 1988 vor (vgl. Doralt, EStGS, § 29 Rz 37/1, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2012, § 29 Rz 41, VwGH 28.1.1997, 96/14/0012, VwGH 25.6.2008, 2008/15/0132, UPS 19.6.2007, RV/0080-F/04).

Im konkreten Fall sei der Bf. ein finanzielles Wagnis eingegangen indem er für sämtliche Gesellschaften, an denen er beteiligt sei, Haftungen übernommen habe und dafür ein Entgelt erhalten habe. Der Kapitalstamm selbst, also die Anteile an den Gesellschaften, sei bei der gegenständlichen Haftungsübernahme in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Bf. verblieben. Das schließe die Anwendbarkeit der §§ 30 und 31 EStG 1988 aus.

Die Haftungsübernahme gegen Entgelt könne nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG 1988 zugeordnet werden. Der Grund dafür liege aber nicht darin, dass diese Aktivität diesem Tatbestand nicht wirtschaftlich vergleichbar sei, sondern ausschließlich an deren eingeschränktem Umfang. Der Bf. stelle diese Leistung nämlich nur „intern“, d.h. „seinen“ Gesellschaften (= nur Gesellschaften, an welchen er beteiligt sei) zur Verfügung und habe diese

nicht *"laufend"* am *"offenen Markt"* angeboten. Die Leistung sei überdies nicht marktkonform und so erbracht worden, wie dies auch zwischen Fremden üblich wäre.

Wohl deshalb habe das österreichische Höchstgericht bereits mehrfach entschieden, dass die Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen Dritten gegen Entgelt eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sei, worunter auch die Übernahme einer Ausfallhaftung für einen Geschäftsfreund in dessen geschäftlichem Interesse fiele (vgl. VwGH 3.7.2003, 98/15/0128; 4.12.1953, 1336/51; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2012, § 29 Rz 42, Doralt, EStG8, § 29 Rz 41).

Somit lägen in gegenständlichem Fall eindeutig Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG vor.

Der Einwand, dass die Abgabebehörde die Einkünfte aus Gewerbebetrieb Jahr für Jahr als in Ordnung befunden habe (sei lt. Erklärung veranlagt worden), sodass man im Sinne des Grundsatzes von *„Treu und Glauben“* auf die weitere Anerkennung dieser Vorgangsweise vertrauen dürfe, gehe ins Leere.

Unter diesem Grundsatz verstehe man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen habe und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen dürfe, was er früher vertreten habe und worauf andere vertraut hätten (vgl. die bei Ritz, BA04, § 114 Tz. 6, angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Das Unterlassen von Handlungen könne keine Grundlage für Treu und Glauben bilden (z.B. VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265).

Zusätzlich setze die Anwendung von *„Treu und Glauben“* einen Vollzugsspielraum voraus. Nach der Judikatur des VwGH schütze der Grundsatz von *„Treu und Glauben“* nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde sei verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0049).

Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen wie dies zB der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle (vgl. VwGH vom 15.9.2011, 2011/15/0126). Im gegenständlichen Fall treffe dieser Umstand nicht zu.

Mit Schreiben vom 11.4.2017 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG sowie die Aufhebung der abweisenden BVE und führte weiters aus, dass die Beschwerde ausführlich begründet worden sei. Erstmals anfallende negative Einkünfte aus der Übernahme von Bürgschaften seien im Zuge einer Betriebsprüfung seitens des Finanzamtes auf einmal als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988

angesehen und deren Absetzbarkeit verneint worden. Die positiven Einkünfte aus der Haftungsübernahme seien seit ca. 20 Jahren jedoch immer eindeutig und offensichtlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und auch als solche veranlagt und versteuert worden. Diese nunmehrige Vorgangsweise könne nicht rechtens sein.

Da alle Voraussetzungen für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach gegenständlichem Sachverhalt gegeben seien, und zwar Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung (mehr als 20 Jahre), die mit Gewinnabsicht (nur einmalig ein Verlust) unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (für mehr als zehn Gesellschaften) darstelle, handelte es sich nach Meinung des steuerlichen Vertreters um Einkünfte gemäß § 23 EStG 1988.

Außerdem seien die zum Grundsatz von „*Treu und Glauben*“ geltend gemachten Bedenken in der Beschwerdeentscheidung so gut wie gar nicht beachtet worden. In der Vorgangsweise des Finanzamtes sei daher für eine zweifache Unbilligkeit zu erblicken.

Seitens des erkennenden Gerichtes hinsichtlich der Firma Gesellschaft GmbH im Firmenbuch angestellte Recherchen ergaben, dass bei dieser seit dem 13.11.1985 als handelsrechtlicher Gesellschafter fungiert und an dieser seit dem 11.10.1996 mit einer Stammeinlage iHv ATS 250.000,00 beteiligt ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. ist Geschäftsführer/Gesellschafter der Gesellschaft GmbH sowie weiterer Firmen. Mit sämtlichen Gesellschaften an denen der Bf. beteiligt ist, wurde vereinbart, dass für die Übernahme von Haftungen ein Entgelt zu bezahlen sei. Dementsprechend erklärte der Bf. über einen Zeitraum von ca. 20 Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Übernahme von Bürgschaften. Dieser Umstand blieb seitens des Finanzamtes unbeanstandet. Nach dem Jahre 2011 übernahm der Bf. nur mehr für die Gesellschaft GmbH eine Haftung.

Im Jahre 2014 erklärte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der Firma ***2*** GmbH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Übernahme von Bürgschaften für die Gesellschaft GmbH und als Konsulent, sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen. Für die Übernahme von Bürgschaften wurden Einnahmen in Höhe von 660,00 Euro zum Ansatz gebracht. Demgegenüber wurden Ausgaben in Höhe von 24.276,89 in Rechnung gestellt, die in der Folge zu einem Verlust führten. Für eine Bürgschaft der Gesellschaft GmbH wurde seitens

der Bank als Sicherheit eine Bürgschaft vom Bf. verlangt. Diese wurde schlagend. Aus diesem Grund wurde ein vom Bf. als Sicherheit hinterlegtes Sparbuch von der Bank eingezogen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den als glaubhaft zu beurteilenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf. in der Beschwerde sowie aus dem gesamten übrigen Akteninhalt und ist unbestritten.

Strittig ist, ob der aus der gegenständlichen Bürgschaftszahlung resultierende Verlust im Rahmen eines vom Bf. unterhaltenen Gewerbebetriebes angefallen ist und daher (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellt.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung:

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 enthält eine taxative Aufzählung der der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte. Alle Vermögensvermehrungen, die nicht unter eine dieser einzelnen Einkunftsarten subsumiert werden können, unterliegen nicht der Einkommensteuerpflicht.

Die ersten vier (Haupt)Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb und nichtselbständige Arbeit) gehen den anderen Einkunftsarten vor.

Subsidiär kann eine der drei Nebeneinkunftsarten (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988) zur Anwendung kommen, wobei die einzelnen Einkünfte nach den §§ 27 bis 29 EStG 1988 jeweils der nachfolgenden Vorschrift vorgehen. Die Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 sind zuletzt gegenüber sämtlichen Einkunftsarten nachrangig (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2011 § 2 Rz 105).

Für die Beurteilung der Steuerpflicht der Haftungsprovision auf Grundlage der am 28.5.2012 zwischen dem und der Gesellschaft GmbH abgeschlossenen Vereinbarung - Näheres siehe oben - ist deshalb Folgendes festzuhalten:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Das Merkmal "*Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr*" liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach außen hin erkennbar am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt, seine Tätigkeit einem unbestimmten Teilnehmerkreis anbietet und die Bereitschaft zeigt, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten. Dies setzt voraus, dass ein Steuerpflichtiger seine Leistung am Markt anbietet (*Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Tz 73).

Der Bf. übernahm im gegenständlichen Fall die Zahlerhaftung für ein Unternehmen bei dem er Gesellschafter-Geschäftsführer war. Dass er auch bereit gewesen wäre, für fremde Dritte eine derartige Haftung zu übernehmen, ist seinem Vorbringen nicht zu entnehmen und lässt sich auch aus dem gesamten Akteninhalt nicht ableiten. Daher, sowie im Hinblick auf die Ausführungen in der Beschwerde, wonach nach 2011 eine Haftung nur mehr für die Gesellschaft GmbH übernommen worden sei, war, soweit es das beschwerdegegenständliche Jahr 2014 betrifft, eine Bereitschaft des Bf., in diesem mit jedermann betreffend der Übernahme von Haftungen in Geschäftsverkehr zu treten, auszuschließen.

Doralt führt zu § 23 EStG 1988 weiters aus, dass die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bzw. die Bereitschaft dazu nach außen hin erkennbar sein müsse (E 7.11.1978, 727, 815/76, 1979, 101; E 3.6.1992, 91/13/0035, 1993, 10); Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der StPfl Werbung betreibe (zB RFH, RStBl 1942, 989 zu Zeitungsinseraten eines Detektivbüros) oder ein Geschäftslokal unterhalte (vgl E 26.5.1953, 1862/52, Originalentscheidung) (*Doralt/Kauba* EStG¹⁰ § 23 Tz 76).

Dass der Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 die Leistung "*Übernahme von Haftungserklärungen*" bewarb oder am Markt anbot, wurde weder behauptet, noch ergaben sich diesbezügliche Anhaltspunkte im Akt.

In Ansehung des vorstehend Gesagten stellt sich die gegenständliche Haftungsübernahme nicht als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr iSd § 23 Z 1 EStG 1988 dar. Da eine solche jedoch unabdingbar für eine gewerbliche Tätigkeit ist (siehe VwGH 22.3.1991, 90/13/0256), fiel der aus der in Rede stehenden Bürgschaftszahlung resultierende Verlust nicht im Rahmen eines vom Bf. unterhaltenen Gewerbebetriebes an.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage konnte eine Prüfung, ob dieser Verlust einer nachhaltigen Betätigung iSd § 23 Z 1 EStG 1988 entsprang, unterbleiben.

Das Bundesfinanzgericht sieht die gegenständlichen Provisionseinnahmen als sonstige Einkünfte und führt dazu Folgendes aus:

§ 29 EStG 1988 zählt zu den sonstigen Einkünften:

- Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 gehören (Z 1)
- Veräußerungsgeschäfte im Sinne der §§ 30 und 31 (Z 2) sowie
- Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören (Z 3). Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen.

Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

Unter den Begriff "*Leistung*" im Sinne der Z 3 leg.cit, welcher im Gesetz nicht ausdrücklich definiert ist, subsumiert der VwGH jedes Verhalten, dass darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Das Höchstgericht geht bei der Interpretation von der Bedeutung aus, die der Sprachgebrauch mit dem Wort "*Leistung*" zu verbinden pflegt. Eine Leistung nach Z 3 kann in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen (VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059 mit weiteren Nachweisen; VwGH 3.7.2003, 98/15/0128; 4.12.1953, 1336/51; *Doralt*, EStG⁸, § 29 Rz 35, *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2011, § 29 Rz 39).

Bereits der Erhalt eines einmaligen Entgelts kann zu Einkünften aus Leistungen führen, eine nachhaltige Betätigung muss nicht vorliegen (*Doralt*, EStG⁸, § 29 Rz 38).

§ 29 Z 3 EStG 1988 erfasst damit Einnahmen, die formell mit keiner Einkunftsart übereinstimmen, aber den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen (vgl. etwa *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2012, § 29 Rz 39, *Atzmüller*, SWK 13/2010, S 500).

Charakterisiert ist eine Leistung im Sinne von § 29 Z 3 EStG 1988 durch einen Leistungsaustausch. Eine Leistung wird um der Gegenleistung Willen erbracht, das heißt eine Zahlung muss als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch die Leistung veranlasst dh. ausgelöst sein. Es muss somit ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und Gegenleistung bestehen (vgl. VwGH 25.11.1986, 86/14/0072, *Doralt*, EStG⁸, § 29 Rz 36, mit weiteren Nachweisen, *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2011, § 29 Rz 40).

Als Beispiel für eine Leistung iS des § 29 Z 3 EStG ist die entgeltliche Übernahme einer Bürgschaft (BFH, BStBl 1966 III218) angeführt; kommt es zu einer Inanspruchnahme des Bürgen, liegen Werbungskosten vor; allerdings unter Beachtung eines Verlustausgleichsverbotes (EFG 1988, 295), (*Doralt*, EStG⁸, § 29 Tz 41).

Im Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 98/15/0128, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass in der Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen Dritten gegen Entgelt eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gesehen werden kann. (vgl. VwGH vom 30. April 2015, Zl. 2012/15/0182).

Auch führt der unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 21.08.2012, RV/0474-S/11 aus, dass die österr. Höchstgerichte bereits mehrfach entschieden hätten, dass die Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen Dritten gegen Entgelt eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sei.

Im vorliegenden Fall ging der Bf. ein finanzielles Wagnis ein, übernahm eine Bürgschaft und erhielt dafür ein Entgelt, gegen dessen Fremdüblichkeit weder der Akteninhalt noch das Vorbringen der beiden Verfahrensparteien sprechen.

Wäre ein Missverhältnis zwischen Entgelt und Risiko bzw. Chance vorgelegen, hätte ein Fremder ein solches Geschäft im Rahmen seines Geschäftsbetriebs wohl überhaupt nicht übernommen. Damit läge ein fremdunübliches Geschäft vor, das im Sinne der Angehörigenjudikatur nicht anzuerkennen wäre.

Im Beschwerdefall sind das Risiko bzw. die Chance des Bf. klar mit dem entsprechenden Entgelt verknüpft. Das Geschäft entspricht solchen, wie sie üblicherweise auch geschäftsmäßig von Banken oder anderen Sicherungsgebern übernommen werden.

Die übernommene Bürgschaft hebt sich von den Einkünften aus Gewerbebetrieb jedoch deshalb ab, weil sie ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgte.

In Ansehung des vorstehend Gesagten ist das Entgelt für die gegenständliche Bürgschaftsübernahme zu sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zu zählen, womit die daraus resultierenden Einkünfte der Einkommensteuer zu unterziehen sind.

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 dürfen jedoch die Werbungskosten die die Einnahmen übersteigen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden.

Was nun den Beschwerdepunkt des Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben betrifft, ist auszuführen, dass in § 114 Abs 1 BAO normiert ist, dass die Abgabenbehördendarauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen haben, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden.

§ 114 Abs 1 BAO ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung des Gleichheitsgrundsatzes (Art 7 Abs 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 Abs 1 B-VG).

Nach der Judikatur des VwGH (zB 21.1.2004, 2003/16/0113; 15.6.2005, 2002/13/0104; n28.10.2009, 2008/15/0049; 15.9.2011, 2011/15/0126) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 28.10.2009; 2008/15/0049), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 22.3.2010, 2007/15/0256; 23.9.2010, 2010/15/0135; 15.9.2011, 2011/15/0126).

Bei Betrachtung des beschwerdegegenständlichen Sachverhalts im Kontext mit der zitierten VwGH-Judikatur ist festzuhalten, dass eine abgabenbehördliche Aufforderung zum nunmehr

beschwerdegegenständlichen Verhalten weder aus dem Akteninhalt ersichtlich ist noch vom Bf. behauptet wurde. Dass in der Vorgangsweise des Finanzamtes, wie vom Bf. vorgebracht, eine Unbilligkeit zu erblicken sei, vermag das BFG daher nicht zu erkennen. Somit verstieß diese nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

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.

Da sich die Entscheidung auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt, war die Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2021