

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Andrea Ebner, die Richterinnen Mag. Dr. Katrin Allram sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Mag. Ulrike Richter und Mag. Natascha Kummer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***AdresseBf***, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Str. 1, 2320 Schwechat und Baker & McKenzie Rechtsanwälte LLP & Co KG, Schottenring 25, 1010 Wien, über die Beschwerde der beschwerdeführenden Partei vom 4. Oktober 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 4. September 2012 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Juni 2023 und am 9. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerinnen Katja Kluka und Asli Özdemir zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO können schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person oder abweichend von § 81 Abs. 2 auch einem Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG zugestellt werden. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die (ehemalige) steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (Bf.) und der beiden Gesellschafter der Bf. ließ sich unstrittig Guthaben, die sich auf den Abgabenkonto der beiden Gesellschafter befanden, ohne deren Zustimmung vom Finanzamt auszahlen bzw. stellte Anträge auf Überrechnung (siehe Urteil des LG für Strafsachen Wien vom ***Datum***, ***GZ*** sowie Beschluss des OGH vom ***Datum1***, ***GZ1***). Streit besteht im vorliegenden Fall darüber, ob die mit der Insolvenzeröffnung betreffend die (ehemalige) steuerliche Vertretung ausstehenden und uneinbringlichen Rückzahlungsbeträge als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Mit Bescheid vom 4. September 2012 stellte die belangte Behörde die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 mit Euro 928.879,58 fest und wies diese den beiden Gesellschaftern zu. In der Begründung wird ausgeführt, dass bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine Forderungen (aus den Jahren 2004 bis 2009) eingestellt und daher auch keine Abschreibungen darauf vorgenommen werden könnten. Im Jahr 2010 seien keine Gelder veruntreut worden, weshalb kein Teilbetrag anerkannt werden könne. Außerdem würden Anspruchszinsen als Nebenansprüche zu den Personensteuern dem Abzugsverbot unterliegen.

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2012 wurde Berufung (nunmehr als Beschwerde zu bezeichnen) gegen den Feststellungsbescheid erhoben. Nach einem Mängelbehebungsverfahren wurde die Berufungsbegründung mit Schreiben vom 11. Februar 2013 nachgereicht. In der Begründung wird zusammengefasst ausgeführt, dass die steuerliche Vertretung das ausgeliehene Geld als Darlehen verstanden habe, sodass bis zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung auch Rückzahlungsabsicht seitens der steuerlichen Vertretung bestanden habe. Ein Teilbetrag sei auch tatsächlich zurückbezahlt worden. Der Abfluss des restlichen Darlehens sei im Jahr 2010 erfolgt, weshalb die Bf. die Berücksichtigung des Restbetrages samt Anspruchszinsen als Sonderbetriebsausgaben beantrage.

Mit Ergänzungsersuchen vom 19. Februar 2014 wurde der Bf. die Rechtsansicht der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht, wonach die streitgegenständlichen Zahlungen mit der Einkommensteuer in Zusammenhang stehen würden und es daher am betrieblichen Zusammenhang fehle, und der Bf. die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

Im Schreiben vom 13. März 2014 nahm die nunmehrige steuerliche Vertretung der Bf. zum Ergänzungsersuchen Stellung und führte aus, dass gegenständlich auf den jeweiligen Abgabenkonto verbuchte Gutschriften und nicht Einkommensteuer zurückgezahlt worden sei. Betreffend diese durch die (ehemalige) steuerliche Vertretung vereinnahmten Gutschriften

und deren Rückzahlung sei ein Darlehensvertrag zwischen der Bf. und der steuerlichen Vertretung abgeschlossen worden. Da die Finanzamtskonten der Gesellschafter der Bf. dem Betriebsvermögen zuzuordnen seien, seien die durch die Insolvenz der steuerlichen Vertretung entstandenen Ausfälle als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Eine Mitunternehmerschaft stelle nichts anderes als eine Bündelung mehrerer Einzelunternehmen dar.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. Juli 2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. In der ergänzenden Begründung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die Abzugsfähigkeit in dem Zeitpunkt gegeben sei, in dem der Verlust endgültig feststehe. Gleiches gelte für gewährte Darlehen, die infolge Insolvenz nicht mehr zurückgezahlt werden könnten. Allerdings fehle es im gegenständlichen Fall an der betrieblichen Veranlassung, da Zahlungen und Rückzahlungen von Einkommensteuer nie zu Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen führen würden. Die Einkommensteuer knüpfe zwar iSd §§ 4 Abs. 4, 16 EStG 1988 grundsätzlich an die Entfaltung einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit an, werde aber nichtsdestoweniger sowohl bei der Einkommensberechnung als auch bei der Tarifiermittlung von persönlichen Gesichtspunkten beeinflusst. Grund für die Nichtabzugsfähigkeit sei trotz der betrieblichen Veranlassung der Einkünfte das Wesensmerkmal der Personensteuern, nämlich die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse. Bei Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften erfolge die Verbuchung dieser Privatsteuern über das „Privatkonto“. Der Einkommensteuer liege das Einkommen zugrunde, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalender(Wirtschafts-)jahres bezogen habe, wobei unter Einkommen die Summe der betrieblichen und nicht betrieblichen Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten aus einzelnen Einkunftsarten und nach Abzug v.a. der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen zu verstehen sei. Zahlungsvorgänge betreffend die Einkommensteuer seien folglich der persönlichen (Privat)Sphäre zuzuordnen. Überdies könne der Verlust von durch freiberuflich Tätige gewährten Darlehen infolge Insolvenz des Darlehensnehmers nur in Ausnahmefällen zu Betriebsausgaben führen.

Mit Vorlageantrag vom 26. August 2014 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer Verhandlung vor dem Senat. Zunächst wird in der Begründung darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde nicht dargelegt hätte, warum ein solcher Ausnahmefall in Hinblick auf die Darlehensgewährung durch Freiberufler im gegenständlichen Fall nicht vorliege. Überdies sei eine Veruntreuung von Finanzamtsguthaben einer Veruntreuung von Bankguthaben gleichzustellen und sohin müsse in beiden Fällen ein Betriebsausgabenabzug möglich sein.

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde samt Verwaltungsakt am 16. März 2016 zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom selben Tag beantragte sie die Abweisung der Beschwerde und verwies auf die Begründung der Beschwerdeverentscheidung.

Aufgrund der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. Februar 2023 wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Stichtag 1. März 2023 der GA 1017 zur Entscheidung zugeteilt.

Am 14. Juni 2023 fand eine mündliche Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt. Die steuerliche Vertretung der Bf. überreichte zu Beginn einen ergänzenden Schriftsatz und wies insbesondere darauf hin, dass die für die ehemalige steuerliche Vertretung handelnden Personen im Zusammenhang mit den Untreuehandlungen betreffend die Bf. strafgerichtlich verurteilt worden seien und dass diese Handlungen dem betrieblichen Bereich zuzuordnen seien. Unter Hinweis auf Judikatur, Literatur sowie ein Protokoll der Finanzverwaltung lägen abzugsfähige Betriebsausgaben vor. Ein Darlehen habe mangels Willensübereinkunft nicht vorgelegen. Die Bf. sagte zu, weitere Unterlagen zur konkreten Schadenshöhe nachzureichen. Die Vertreterin der belangten Behörde werde Auszüge der Abgabenkonten der beiden Gesellschafter der Bf. sowie Aufstellungen über die Rückzahlungsvorgänge vorlegen.

Am 2. August 2023 brachte die belangte Behörde eine ergänzende Stellungnahme ein, in der insbesondere ausgeführt wird, dass das ausbezahlte Guthaben auf Einkommensteuergutschriften zurückzuführen sei und ein Betriebsausgabenabzug daher nicht möglich sei. Außerdem reichte die belangte Behörde Auszüge betreffend die Abgabenkonten der Gesellschafter der Bf. nach.

Am 22. August 2023 brachte die steuerliche Vertretung der Bf. einen weiteren ergänzenden Schriftsatz sowie weitere Unterlagen in Bezug auf die Höhe der veruntreuten Beträge ein. Darin wird insbesondere zur betrieblichen Veranlassung der Untreue ausgeführt, dass die rechtsgeschäftliche Befugnis, im betrieblichen Bereich der Bf. beratend tätig zu sein, überschritten worden sei und der dadurch eingetretene Vermögensschaden zu Betriebsausgaben auf Ebene des Feststellungsbescheides der Bf. führe.

Am 9. November 2023 wurde die Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht fortgesetzt und nach Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, geschlossen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, an der ***Notar 1*** und ***Notar 2*** als Gesellschafter im Streitjahr 2010 beteiligt waren. Die Gesellschafter waren als Notare tätig. Die Gewinnermittlung erfolgte im Streitjahr im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Die Bf. und die Gesellschafter waren jedenfalls seit 1995 bis 2010 durch die ***SteuerberatungsGmbH*** steuerlich vertreten, welche über eine Vertretungs- und Geldvollmacht verfügte. Die ***SteuerberatungsGmbH*** war sowohl für die Feststellungserklärung und die Einnahmen-Ausgabenrechnung der GesbR als auch für die Einkommensteuerverfahren der beiden Gesellschafter zuständig.

An der ***SteuerberatungsGmbH*** waren ***G1*** zu 75% und ***G2*** zu 25 % beteiligt. ***G1*** war zugleich Geschäftsführer der ***SteuerberatungsGmbH***. ***G2*** war bis Jänner 2006 Prokuristin der ***SteuerberatungsGmbH***.

G1 war außerdem Gesellschafter-Geschäftsführer und ***G2*** Prokuristin der ***WTH GmbH***.

Bei der Bf. fand hinsichtlich der Jahre 2005 bis 2007 eine Außenprüfung betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung statt. Dabei wurde festgestellt, dass im Jahr 2005 überhöhte Betriebskosten, in den Jahren 2006 und 2007 die Notarversicherung doppelt und im Jahr 2007 der Freibetrag für investierte Gewinne doppelt geltend gemacht wurden.

Die Gesellschafter der Bf. leisteten zumindest in den Jahren 2004 bis 2009 die quartalsmäßigen Einkommensteuervorauszahlungen in der ihnen seitens der steuerlichen Vertretung bekanntgegebenen Höhe.

Die steuerliche Vertretung stellte betreffend die Jahre 2006 und 2008 Herabsetzungsanträge für die Einkommensteuervorauszahlungen der beiden Gesellschafter.

Das Guthaben auf den Abgabenkonten der Gesellschafter ergibt sich aus den Jahresveranlagungen, Herabsetzungen von Einkommensteuervorauszahlungen sowie Bescheidänderungen gemäß § 295 BAO.

Die steuerliche Vertretung beantragte in den Jahren 2004 bis 2009 beim Finanzamt die Rückzahlung bzw. Überrechnung der auf den Abgabenkonten der Gesellschafter entstandenen Guthaben. Die Transaktionen erfolgten ohne Wissen und Zustimmung der Gesellschafter. ***G1*** und ***G2*** wurden im Zusammenhang mit der rechtsgrundlosen Vereinnahmung der Gelder strafgerichtlich wegen Untreue gemäß § 153 StGB verurteilt, weil sie in zahlreichen Angriffen rechtsgrundlos Steuerguthaben der Geschädigten auf das Steuerkonto der ***SteuerberatungsGmbH***, Firmenkonten der ***SteuerberatungsGmbH*** oder private Bankkonten überweisen ließen (vgl. Urteil des LG für Strafsachen Wien vom ***Datum***, ***GZ***).

Betreffend ***Notar 1*** wurden durch das Finanzamt folgende Rückzahlungen getätigt und Überrechnungen durchgeführt:

14.10.2004	Euro 40.000,00	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift ESt 2003
14.10.2004	Euro 53.315,00	Überrechnung auf das Abgabenkonto der ***WTH GmbH***	Gutschrift ESt 2003
9.9.2005	Euro 30.802,88	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift ESt 2004
21.3.2006	Euro 9.577,85	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift ESt 2005 und Vorauszahlung ESt 01-03/2006
31.7.2006	Euro 8.315,71	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift ESt 2002- 2004
13.12.2006	Euro 16.437,00	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift ESt 2005
26.2.2007	Euro 25.605,46	Rückzahlung auf das Konto von ***G***	Gutschrift ESt 2006
27.8.2008	Euro 1.529,03	Überrechnung auf das Abgabenkonto des ***Notar 2***	Gutschrift ESt 07- 09/2008
6.7.2009	Euro 50.000,00	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift ESt 2008 und Vorauszahlung ESt 04-06/2009
17.7.2009	Euro 50.000,00	Rückzahlung auf das Konto von ***G2***	Gutschrift ESt 2008 und Vorauszahlung ESt 04-06/2009
14.8.2009	Euro 46.000,00	Überrechnung auf das Abgabenkonto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift ESt 2008 und Vorauszahlung ESt 04-06/2009
14.10.2009	Euro 48.000,00	Rückzahlung auf das Konto von ***G***	Gutschrift Vorauszahlung ESt 04-06/2009 und 07- 09/2009 sowie

			Einzahlung von Euro 27.500,00
24.11.2009	Euro 27.500,00	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Vorauszahlung Est 10-12/2009
GESAMT	Euro 407.082,93		

Betreffend ***Notar 2*** wurden durch das Finanzamt folgende Rückzahlungen getätigt und Überrechnungen durchgeführt:

7.10.2004	Euro 104.290,68	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Est 2003
12.9.2005	Euro 27.876,57	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Est 2004
24.3.2006	Euro 9.450,37	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Est 2005
28.3.2006	Euro 5.000,00	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Vorauszahlung Est 01-03/2006
31.7.2006	Euro 8.444,23	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Est 2002- 2004
13.12.2006	Euro 28.140,00	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Est 2005
26.2.2007	Euro 32.203,63	Rückzahlung auf das Konto von ***G***	Gutschrift Est 2006 und Vorauszahlung Est 01-03/2007
7.8.2009	Euro 59.348,82	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Est 2008 und Vorauszahlung Est 04-06/2009
14.8.2009	Euro 70.000,00	Überrechnung auf das Abgabekonto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Est 2008 und Vorauszahlung Est 04-06/2009

4.11.2009	Euro 25.000,00	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Einzahlung von Euro 25.000,00
24.11.2009	Euro 25.000,00	Rückzahlung auf Konto der ***SteuerberatungsGmbH***	Gutschrift Vorauszahlung ESt 10-12/2009
GESAMT	Euro 394.754,30		

Soweit für das Bundesfinanzgericht aus dem Verwaltungsakt ersichtlich, ist es im Jahr 2010 zu keinen Abbuchungen bzw. Überrechnungen vom Abgabenkonto der Gesellschafter durch die ***SteuerberatungsGmbH*** gekommen. Dies entspricht auch jenem vom Landesgericht für Strafsachen Wien im Urteil vom ***Datum***, ***GZ*** festgestellten Sachverhalt.

Auf den Abgabenkonto der Gesellschafter wurde in den Jahren 2004 bis 2009 Einkommensteuer sowie die damit in Zusammenhang stehenden Anspruchszinsen und Säumniszuschläge verbucht.

Die ***SteuerberatungsGmbH*** zahlte im Streitjahr 2010 einen Betrag in Höhe von Euro 301.608,76 an die Gesellschafter zurück, wobei Euro 117.793,05 auf ***Notar 2*** und Euro 183.815,71 auf ***Notar 1*** entfielen.

Im Beschwerdefall lag unstrittig keine Darlehensvereinbarung vor (siehe Seite 2 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 14. Juni 2023).

Mit Beschluss des ***Gericht*** vom 30. März 2010, ***gz***, wurde der Konkurs über die ***SteuerberatungsGmbH*** eröffnet.

Die Masseverwalterin der ***SteuerberatungsGmbH*** forderte auf Grundlage einer insolvenzrechtlichen Anfechtung die von der steuerlichen Vertretung ausgezahlten Beträge zurück. Aufgrund von Vergleichsverhandlungen zahlte im Jahr 2012 ***Notar 1*** Euro 62.163,98 und ***Notar 2*** Euro 39.836,02 zurück.

Laut Mitteilung vom 17. Mai 2012 erhielten die Gesellschafter ***Notar 2*** Euro 3.442,02 und ***Notar 1*** Euro 2.818,52 im Rahmen der Schlussverteilung im Konkurs der ***SteuerberatungsGmbH***.

Im Jahr 2010 wurden die Einkommensteuerbescheide der beiden Gesellschafter für die Jahre 2005 bis 2008 infolge der Änderungen im Feststellungsverfahren der Bf. gemäß § 295 BAO geändert. Dadurch kam es zu Nachforderungen hinsichtlich Einkommensteuer inklusive Anspruchszinsen betreffend ***Notar 1*** in Höhe von Euro 255.182,23 zuzüglich Euro 12.873,19 Anspruchszinsen (ESt 2005 vom 9. Februar 2010 Euro 30.372,25 zuzügl. Euro 4.370,91 Anspruchszinsen, ESt 2006 vom 9. Februar 2010 Euro 45.636,02 zuzügl.

Euro 4.315,65 Anspruchszinsen, ESt 2007 vom 9. Februar 2010 Euro 54.210,00 zuzügl. Euro 2.245,31 Anspruchszinsen, ESt 2008 vom 27. Mai 2010 Euro 124.963,96 zuzügl. Euro 1.941,32 Anspruchszinsen) und betreffend ***Notar 2*** in Höhe von Euro 256.845,12 zuzüglich Euro 12.997,88 Anspruchszinsen (ESt 2005 vom 10. Februar 2010 Euro 30.372,25 zuzügl. Euro 4.372,88 Anspruchszinsen, ESt 2006 vom 10. Februar 2010 Euro 46.502,58 zuzügl. Euro 4.400,62 Anspruchszinsen, ESt 2007 vom 10. Februar 2010 Euro 54.210,00 zuzügl. Euro 2.248,83 Anspruchszinsen, ESt 2008 vom 23. Juni 2010 Euro 125.760,29 zuzügl. Euro 1.975,55 Anspruchszinsen). Die Nachzahlungen betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008 samt Anspruchszinsen wurden von den beiden Gesellschaftern im Jahr 2010 geleistet.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, Datenbankabfragen, die ergänzenden Eingaben der Bf. und der belangten Behörde sowie auf das Ergebnis der mündlichen Verhandlungen vor dem Senat.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Zu Spruchpunkt I (Abweisung)

Die Bf. ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, an der zwei Gesellschafter beteiligt sind. Diese beiden Gesellschafter sind als Notare tätig und erzielten im Rahmen ihres Zusammenschlusses im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Eine Personengesellschaft ist kein Steuersubjekt der Einkommensteuer, die betrieblich tätige Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist aber Gewinnermittlungssubjekt (vgl. *Zorn/Varro*, in: *Doralt et al*, EStG Kommentar, 17. Lfg. 2014, § 4 Rz 73 sowie VwGH 27.1.2011, 2008/15/0218). Für den Fall, dass an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, sieht § 188 Abs. 1 BAO eine einheitliche Feststellung der Einkünfte vor. Es ist also für die Mitunternehmerschaft ein (Gesamt)Gewinn zu ermitteln. In diesem bescheidmäßig festzustellenden Gewinn müssen Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt sein (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107).

Entstehen einem Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Personengemeinschaft Aufwendungen, die mit dieser Beteiligung in direktem Zusammenhang stehen, so sind diese Aufwendungen als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte dieser Personengesellschaft (und nicht beim Gesellschafter) zu berücksichtigen (vgl.

Abt/Karel/Kurahs, Unternehmensbilanz - Steuerbilanz⁴ (2015) 3.15 Sonderbetriebsausgaben

eines Gesellschafters). Zu den Sonderbetriebsausgaben zählen etwa die Absetzung für Abnutzung für ein im Eigentum des Gesellschafters stehendes Wirtschaftsgut, das von der Gesellschaft betrieblich genutzt wird (Sonderbetriebsvermögen; vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0093). Sonderbetriebsausgaben sind weiters beispielsweise Rechtsanwaltskosten bei Streitigkeiten mit den Mitgesellschaftern, sofern diese betrieblich veranlasst sind (vgl. die Beispiele bei *Drapela/Knecht/Moser/Wagner*, SWK-Spezial: Die Feststellungserklärung 2022 (2023), 3.4.2.3. Sonderbetriebsausgaben – KZ 9925).

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach der gesetzlichen Definition ist nicht ausschlaggebend, ob durch aus anderen (privaten) Gründen veranlasste Aufwendungen und Ausgaben eine Einkunftsart gefördert wird, sondern kommt es darauf an, dass die Aufwendungen und Ausgaben durch die konkrete Einkunftsquelle veranlasst werden (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0234).

Nach der Rechtsprechung des VwGH kann der widerrechtliche Entzug von Geld – Bargeld wie Buchgeld (z.B. Guthaben auf einem Bankkonto) – sowohl im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs als auch beim Einnahmen-Ausgabenrechner zu einer Betriebsausgabe führen. Auch beim Einnahmen-Ausgabenrechner ist allerdings Voraussetzung für die Anerkennung von Geldverlusten als Betriebsausgaben, dass das widerrechtlich entwendete Geld Betriebsvermögen war (vgl. VwGH 28.6.1988, 87/14/0118).

Beim Betriebsvermögensvergleich wird die Zugehörigkeit von Bargeld wie Buchgeld zum Betriebsvermögen durch die Buchführung dokumentiert. Bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung fehlt hingegen die Möglichkeit, Buch- oder Bargeld über die Bücher klar und nachprüfbar dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Die eindeutige Zuordnung von Geld zum Betriebsvermögen ist aber unabdingbares Erfordernis für die Annahme einer durch den Verlust von Betriebsvermögen bewirkten Betriebsausgabe. Das bedeutet, dass beim Einnahmen-Ausgabenrechner zwar nicht aus einer Buchführung, aber doch auf andere Weise klar ersichtlich sein muss, dass das Geld nicht Teil des Privatvermögens ist, sondern von diesem abgesondert dem Betrieb dient. Bargeld kann aus dieser Sicht nur dann als Betriebsvermögen angesehen werden, wenn eine von der privaten Geldgebarung deutlich getrennte Betriebskassenführung besteht. Von einer Betriebskassenführung kann aber nur die Rede sein, wenn in ihrem Rahmen nicht nur die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, sondern sämtliche Geldbewegungen – also auch Einlagen und Entnahmen festgehalten werden und sich so ein betrieblicher Bargeldbestand (Kassenbestand) feststellen lässt, dessen (teilweiser) Verlust als Verlust von Betriebsvermögen (teilweise) eine Betriebsausgabe bildet (vgl. VwGH 28.6.1988, 87/14/0118 mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

Die Gewinnermittlung erfolgte im Beschwerdefall nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG 1988 mittels Einnahmen-Ausgaben Rechnung. Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und

Ausgaben hatte folglich nach dem in § 19 EStG 1988 geregelten Zu- und Abflussprinzip zu erfolgen. Nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Der für die zeitliche Zuordnung von Ausgaben im Gesetz verwendete Begriff „leisten“ ist im Sinn von Übertragen der tatsächlichen und rechtlichen (besser wirtschaftlichen) Verfügungsmacht über Geld oder Geldeswert zu verstehen. Maßgeblich für den Abfluss ist dabei jener Zeitpunkt, zu dem der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Stpfl ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag verloren hat (vgl. *Mayr/Hayden*, in: *Doralt et al*, EStG Kommentar, 18. Lfg. 2016, § 19 Rz 31f). Dies gilt auch bei Vorliegen von Regressansprüchen (vgl. *Peyerl*, in: *Jakom EStG*¹⁶ (2023) § 19 Rz 5 sowie VwGH 26.11.2002, 99/15/0154; vgl. auch VwGH 28.6.1988, 87/14/0118, wonach im Fall eines widerrechtlichen Entzuges von Geldern beim Einnahmen-Ausgaben Rechner im Jahr des Verlustes eine Betriebsausgabe und bei Rückzahlung im Jahr des Zuflusses eine Betriebseinnahme vorliegt).

Die Verfügungsmöglichkeit muss objektiv und tatsächlich bestehen. Der Verwaltungsgerichtshof setzt zwar die rechtliche Verfügungsmöglichkeit voraus, doch begründen etwa auch widerrechtlich bezogene, geldwerte Vorteile Einnahmen (vgl. *Mayr/Hayden*, in: *Doralt et al*, EStG Kommentar, 18. Lfg. 2016, § 19 Rz 10 sowie VwGH 17.1.1989, 88/14/0010, 1989).

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt hatte die ***SteuerberatungsGmbH*** die ihr übertragene Geldvollmacht missbraucht und dadurch in den Jahren 2004 bis 2009 eine Veruntreuung von Geldern auf den Abgabekonten der beiden Gesellschafter bewirkt (siehe auch LG für Strafsachen Wien ***Datum***, ***GZ***). Durch Ausnützen der Geldvollmacht sind die gegenständlichen Geldbeträge in den Jahren 2004 bis 2009 rechtlich und tatsächlich in den Verfügungsbereich der ***SteuerberatungsGmbH*** gelangt. Dem steht nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen, dass der Mittelabfluss ohne Wissen der Gesellschafter und nur durch Ausnützen der Geldvollmacht erfolgen konnte (vgl. nochmals VwGH 17.1.1989, 88/14/0010, 1989). Damit sind jedoch die streitgegenständlichen Veruntreuungsbeträge bereits in den Jahren 2004 bis 2009 abgeflossen und können im Streitjahr 2010 jedenfalls nicht als Betriebsausgaben – unabhängig einer Qualifikation als solche – geltend gemacht werden.

Das Vorbringen, dass es sich bei den gegenständlichen Veruntreuungen um Darlehenszahlungen handeln würde, wurde seitens der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung vom 14. Juni 2023 nicht aufrechterhalten und erscheint dem Bundesfinanzgericht darüber hinaus nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang zu stehen, weswegen sich ein Eingehen darauf erübrigt.

Überdies ist anzumerken, dass im streitgegenständlichen Fall die (ehemalige) steuerliche Vertretung widerrechtlich über Guthaben verfügte, das sich auf den Abgabenkonto der Gesellschafter der Bf. befand. Diese Guthaben setzten sich ausschließlich aus Gutschriften im Zusammenhang mit Zahlungen der Einkommensteuer (samt Nebenansprüchen) der beiden Gesellschafter zusammen. Vor dem Hintergrund der eingangs angeführten Rechtsprechung ist entscheidend, ob die Abgabenkonto der Gesellschafter und die sich darauf befindlichen Guthaben dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen sind.

Einkommensteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 nur natürliche Personen. Wie oben bereits festgehalten ist eine Personengesellschaft und damit auch die Bf. als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht kein Steuersubjekt der Einkommensteuer, sondern lediglich Gewinnermittlungssubjekt.

Der Einkommensteuer ist gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 (idF BGBl I Nr. 52/2009) ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (idF BGBl I Nr. 52/2009) bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

In § 2 Abs. 1 EStG 1988 findet die sachliche Steuerpflicht ihren Niederschlag, wonach der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das maßgebliche Einkommen wird sodann in § 2 Abs. 2 EStG 1988 definiert. Aus der in § 2 Abs. 2 EStG 1988 festgelegten Einkommensdefinition ist ersichtlich, dass einerseits betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte und andererseits bestimmte aus der privaten Sphäre stammende Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Die Einkommensteuer knüpft zwar im Sinne der §§ 4 Abs. 4, 16 EStG 1988 grundsätzlich an die Entfaltung einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit an, wird aber nichtsdestoweniger sowohl bei der Einkommensberechnung als auch bei der Tarifiermittlung von persönlichen Gesichtspunkten beeinflusst (vgl. *Kofler/Wurm*, in: *Doralt et al*, EStG Kommentar, 20. Lfg. 2018, § 20 Rz 139/1 mwN).

Wenngleich die beiden Gesellschafter aus ihrer selbständigen Tätigkeit als Notare im Zuge des Feststellungsverfahrens betreffend die Bf. eine Tangente zugewiesen bekommen, sind diese Einkünfte aus selbständiger Arbeit jeweils im Rahmen ihrer persönlichen Einkommensteuer zu veranlagern. Im Veranlagungsverfahren errechnet sich die Einkommensteuer in Bezug auf ein konkretes Steuersubjekt und dessen subjektiver Leistungsfähigkeit, sodass persönliche

Umstände auf der Ausgabenseite und im Tarif Berücksichtigung finden. Damit ist die Höhe der Einkommensteuer und eine allfällige Gutschrift von den Gegebenheiten des einzelnen Steuersubjekts abhängig. Die Qualifikation der Einkommensteuer als Personensteuer ist folglich konsequent. Schließlich ist zu bemerken, dass die Einkommensteuer auch nicht dadurch ihren Personensteuercharakter verliert, weil nur aus einer Quelle Einkünfte zufließen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB 1993 § 20 Rz 37).

Die Entrichtung der errechneten (persönlichen) Einkommensteuer durch das einzelne Steuersubjekt ist dem Bereich der Einkommensverwendung zuzurechnen und stellt einen außerbetrieblichen Vorgang dar. Die Zahlung der Einkommensteuerschuld ist daher nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig, was durch § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 klargestellt wird. Gleiches gilt für Nebenansprüche zur Einkommensteuer im Sinne des § 3 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO). Der Umstand der Nichtabzugsfähigkeit der Einkommensteuer als Betriebsausgabe wird auch von der Bf. nicht in Abrede gestellt. Gleiches hat im Übrigen auf Einnahmenseite zu gelten, weshalb auch eine Einkommensteuergutschrift nicht steuerpflichtig ist.

Damit ist unstrittig auch die im Beschwerdefall im Jahr 2010 durch die Gesellschafter erfolgte Nachzahlung an Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 samt Anspruchszinsen als Nebenanspruch von der Nichtabzugsfähigkeit des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfasst.

Der VwGH hat in Bezug auf Geldkonten (Bankkonten) ausgesprochen, dass diese Konten nur dann zum Betriebsvermögen zu zählen sind, wenn sie, abgesehen von gelegentlichen Einlagen und Abhebungen, die der Anpassung des Kontenstandes an den Bedarf des Betriebes dienen, nur Gut- oder Lastschriften enthalten, die sich aus der Führung des Betriebes selbst ergeben (vgl. VwGH 28.6.1988, 87/14/0118 sowie bereits VwGH 9.2.1951, 1116/50).

Auf den Abgabekonten der Gesellschafter der Bf. finden sich lediglich Buchungen im Zusammenhang mit Einkommensteuer samt Nebenansprüchen. Nach den obigen Feststellungen resultiert das Guthaben, das die steuerliche Vertretung widerrechtlich von den Abgabekonten abbuchen ließ, ausschließlich aus Gutschriften betreffend Einkommensteuer. Demnach sind die auf den Abgabekonten der Gesellschafter verbuchten Geldbeträge allein der (persönlichen) Einkommensteuer der Gesellschafter und damit deren privater Sphäre zuzuordnen (vgl. VwGH 2.6.1956, 2296/54 zu Personensteuerguthaben als notwendiges Privatvermögen). Da auf den Abgabekonten ausschließlich Einkommensteuer (samt Nebenansprüchen) verbucht wurde, sind die Abgabekonten als dem Privatvermögen der Gesellschafter zugehörig anzusehen.

Daraus folgt, dass die auf den Abgabekonten der Gesellschafter ausgewiesenen Guthaben, die auf Antrag der steuerlichen Vertretung dieser ausbezahlt oder überrechnet wurden, sowie die Abgabekonten der Gesellschafter dem Privatvermögen zuzurechnen sind. Ein widerrechtlicher Entzug von privaten Vermögenswerten ist aber wie Verluste im

Privatvermögen generell steuerrechtlich unbeachtlich. Der beantragte Abzug der veruntreuten Gelder als (Sonder-)Betriebsausgaben kommt demnach nicht in Betracht.

Darin liegt auch der wesentliche Unterschied zu dem im ergänzenden Schriftsatz genannten Fall, der bei der Bundeseinkommensteuertagung 2004 besprochen wurde (BMF GZ. 010203/105-IV/6/04, Punkt 4.). Wenngleich die Vorgehensweise der steuerlichen Vertretung im dort besprochenen Fall mit gegenständlichem Sachverhalt vergleichbar ist, stammen die veruntreuten Gelder jeweils aus unterschiedlichen Quellen. Während die Gelder im besprochenen Fallbeispiel aus Umsatzsteuergutschriften und überhöhten Einzahlungen in Bezug auf Umsatzsteuerzahllasten resultieren, sind im vorliegenden Beschwerdefall ausschließlich Guthaben betreffend Einkommensteuer betroffen. Dieser Unterschied ist entscheidend, da die aus der Umsatzsteuer resultierenden Gelder dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind und demnach ein Betriebsausgabenabzug im Fall eines widerrechtlichen Entzugs in Betracht kommt. Dies ist – wie oben dargestellt – hinsichtlich der aus der Einkommensteuer resultierenden Gelder infolge Zuordnung zum Privatvermögen gerade nicht der Fall.

Anzumerken ist schließlich, dass die Gründe, die für die Beauftragung der steuerlichen Vertretung mit der Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten sowohl der Bf. als auch der beiden Gesellschafter ausschlaggebend waren, keinen Einfluss auf die Zuordnung der Abgabenkonten der Gesellschafter zum Privatvermögen haben. Die Abgabenkonten der Gesellschafter sind infolge ausschließlicher Nutzung für die Verbuchung der persönlichen Einkommensteuer dem Privatvermögen zuzuordnen. Wenn die Gesellschafter der Bf. die steuerliche Vertretung, die für das Feststellungsverfahren und die Einnahmen-Ausgaben Rechnung der Bf. herangezogen wurde, auch mit der steuerlichen Vertretung in ihren persönlichen Einkommensteuerverfahren beauftragen und dieser auch im Rahmen ihrer persönlichen Einkommensteuerveranlagung die Vertretungs- und Geldvollmacht übertragen, liegt diese Entscheidung ausschließlich im Bereich der privaten Lebensführung und ist nicht betrieblich veranlasst.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist somit den gegenständlichen in den Jahren 2004 bis 2009 abgeflossenen Veruntreuungsbeträgen die Qualifikation als Betriebsausgabe zu versagen. Damit kommt auch der im Jahr 2010 erfolgten (teilweisen) Rückzahlung der von den Einkommensteuerekonten der Gesellschafter abgebuchten veruntreuten Beträge durch die ***SteuerberatungsGmbH*** im Umkehrschluss keine Betriebseinnahmeneigenschaft zu, die zu einer Berücksichtigung im Feststellungsverfahren der Bf. führen würde.

Aus den dargelegten Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II (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.

Die Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage ergibt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen zum Zu- und Abflussprinzip sowie zur Einkommensermittlung. Im Übrigen ist das Bundesfinanzgericht der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt. Es liegt folglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 1. Jänner 2024