



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberaterin, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 nach der am 19. Feber 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Baumeister. Im Jahr 2006 erklärte er neben einem als Einzelunternehmer erzielten Verlust negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -90.370,95 € aus einer Beteiligung als Mitunternehmer.

Auf Vorhalt des Finanzamtes erläuterte der Bw dazu mit Schreiben vom 16. Mai 2008 (Bl. 13/2006 E-Akt) und vom 20. August 2008 (Bl. 46/2006 E-Akt), dass er am 15. April 1996 zur Besicherung von der Z AG (im Folgenden AG) gegenüber der XY KG (im Folgenden auch kurz KG) aus einer Garantiever sicherung erwachsenden Ansprüchen eine Garantie (Bl. 60/2006 E-Akt) übernommen habe, aus der er nunmehr zur Zahlung herangezogen worden sei. Er sei seit August 1995 Geschäftsführer der Z, sein Vater, AB, sei zu dieser Zeit

Gesellschafter der Z sowie Kommanditist der XY KG und Gesellschafter-Geschäftsführer der V GmbH, der Komplementärin der KG, gewesen. Es könne daher von einem wirtschaftlichen Naheverhältnis des Bw zur KG ausgegangen werden. Im Juni 1998 sei der Bw seinem verstorbenen Vater als Kommanditist der - nach einem Insolvenzverfahren mittlerweile amtswegig gelöschten - KG nachgefolgt. Die Garantiezahlung sei daher gemäß § 32 Z 2 EStG als nachträgliche negative Einkünfte zu berücksichtigen.

Das Finanzamt folgte in dem mit Datum 14. Jänner 2009 für das Jahr 2006 ergangenen Einkommensteuerbescheid (Bl. 80/2006 E-Akt) diesem Begehren nicht. Bürgschaftszahlungen des Gesellschafters einer Personengesellschaft wirkten sich zwar als das Kapitalkonto erhöhende Einlagen auf den späteren Veräußerungsgewinn aus und seien daher, wenn die Zahlung erst nach der Veräußerung erfolge, als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Eine solche Konstellation sei aber nicht gegeben. Entscheidend sei nämlich, aus welchem Grund eine Bürgschaft ursprünglich eingegangen worden sei. Für das Vorliegen nachträglicher Betriebsausgaben müsse ein entsprechender wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen. Die Garantie sei aber zu einem Zeitpunkt übernommen worden, als noch keine Mitunternehmerstellung des Bw bestanden habe. Kommanditist sei vielmehr der Vater des Bw gewesen, weshalb die Verpflichtung nicht aus betrieblichen Gründen, sondern offenbar auf Grund persönlicher, familiärer Motive eingegangen worden sei. Die im Jahr 2006 geleisteten Zahlungen seien daher nicht als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig.

Der Bw bezog im Jahr 2006 weiters Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die den übermittelten Lohnzetteln entsprechend dem Einkommensteuerbescheid 2006 zu Grunde gelegt wurden. Ein von der Firma U GmbH übermittelter Lohnzettel weist für den Zeitraum 23. Feber bis 31. August 2006 steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 7.766,23 € aus, ein von der IAF Service GmbH für das Jahr 2006 übermittelter Lohnzettel enthält steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 4.907,91 €.

Der Bw erhob sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 als auch gegen den mit Datum 15. Jänner 2009 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung.

Hinsichtlich des Insolvenzausfallgeldes bringt der Bw vor, dass es zu einer Mehrfacherfassung der Bezüge, die er von der insolventen Firma U GmbH erhalten habe, gekommen sei. Der von der IAF Service GmbH gemeldete Bezug von 4.907,91 € sei in dem von der U GmbH gemeldeten Bezug von 7.766,32 € enthalten. Der Bw habe von der U GmbH nur bis zum 31. Mai 2006 Bezüge erhalten, ab 1. Juni 2006 habe die IAF Service GmbH die Bezüge bezahlt. Der Lohnzettel der U GmbH sei daher unrichtig und nur der Differenzbetrag von 2.858,41 € als von der U GmbH bezahlter Bezug des Jahres 2006 zu versteuern. Der von

der IAF Service GmbH bezahlte Bezug sei dem Bw überdies erst im Jahr 2007 zugeflossen und daher bei der Einkommensteuer 2007 zu erfassen.

Hinsichtlich der nicht als Betriebsausgabe anerkannten Garantiezahlung bringt der Bw vor, dass die Z, deren Geschäftsführer er bei Abgabe der Garantieerklärung gewesen sei, eng mit der Bauunternehmung XY KG, die sein Vater führte, zusammengearbeitet habe; die Aufträge seien teils nach Größe geteilt worden, teils sei die Z als Subunternehmer aufgetreten. Die Kunden hätten verlangt, dass Haftrücklässe nur bei Vorlage einer Bankgarantie ausbezahlt werden. Diesbezüglich habe daher die Z „im Rahmen des Rahmens“ der KG die Bankgarantie in Anspruch nehmen können. Deshalb habe der Bw am 15. April 1996 die Garantieerklärung unterfertigt. Das Eingehen der Garantie sei nicht privat begründet gewesen. Es sei immer das Ziel gewesen, dass der Bw auch die KG übernehme. Der Vater sei am 10. Juni 1998 verstorben und der Bw habe 2/3 der Kommanditanteile und der Anteile an der V GmbH geerbt. Die AG habe zur weiteren Aufrechterhaltung der Rahmen und der Kreditversicherung verlangt, dass der Bw und die erblasserische Witwe (zu 1/3 Erbin des Kommanditanteils) eine Haftungserklärung unterfertigen. Dabei sei festgehalten worden, dass die Unterfertigung durch den Bw anlässlich seines Eintritts als Kommanditist nicht ein weiteres Mal verlangt werde, sondern seine bereits im Jahr 1996 abgegebene Haftungserklärung genüge. Der Bw sei erst nach Abwicklung des im Jahr 2002 über das Vermögen der KG eröffneten Konkurses im Jahr 2006 von der AG in Anspruch genommen worden.

In der am 19. Februar 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw vor, dass er, hätte er die Garantieerklärung nicht schon 1996 unterschrieben, spätestens im Jahr 1998, als er Kommanditist geworden ist, eine solche hätte abgeben müssen. Dadurch, dass bereits die Garantie aus dem Jahr 1996 vorgelegen habe, sei die Abgabe einer neuerlichen Garantieerklärung nicht erforderlich gewesen. Die Zahlung von rd. 90 T€ habe er eigenfinanziert. Weiters konkretisierte der Bw sein Berufungsbegehren dahingehend, dass er einen Teilbetrag von 23.333,33 € erst im Jahr 2007 bezahlt habe.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem Vorbringen des Bw entgegen, dass es ausschließlich auf das Datum der Unterfertigung und nicht auf einen späteren Zeitpunkt ankomme.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 u.a. Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3. Aufwendungen, die mit der ehemaligen Tätigkeit wirtschaftlich zusammenhängen, sind als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig (Doralt, EStG, § 32 Tz 72, 84).

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund der Bürgschaftsverpflichtung für Schulden der Gesellschaft eine Leistung, so ist darin eine Einlage im Sinne des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) zu erblicken. Die Einlage des Gesellschafters der Personengesellschaft erhöht den Stand seines Kapitalkontos. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) aus der Veräußerung der Beteiligung ist dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn/Veräußerungsverlust aus. Wenn die Heranziehung aus der Bürgschaft für Schulden der Personengesellschaft erst nach der Veräußerung der Beteiligung erfolgt, muss es im Jahr der Heranziehung zu einer nachträglichen Korrektur des Veräußerungsgewinnes kommen (VwGH 19.3.2008, [2008/15/0018](#)).

In der Garantieerklärung vom 15. April 1996 verpflichtete sich der Bw unter Bezugnahme auf die der AG aus dem mit der XY KG abgeschlossenen Versicherungsvertrag zustehenden Ansprüche jeden Betrag in Höhe bis zu insgesamt 4,9 Mio S nach Erhalt der schriftlichen Zahlungsaufforderung an die AG zu überweisen. Bei Abgabe dieser Garantie war der Bw Geschäftsführer der Z und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, an der KG war er nicht beteiligt. Angesichts dieser Verhältnisse vertritt das Finanzamt zu Recht die Ansicht, dass die Veranlassung für die Haftungsübernahme im Jahr 1996 nur in den persönlichen Beziehungen bzw. im Verwandtschaftsverhältnis des Bw zum Alleingesellschafter seines Dienstgebers und Kommanditisten der KG bestanden haben kann. Diese Ansicht lässt sich aber für die Zeiträume ab Juni 1998 nicht aufrecht halten.

Ab Juni 1998, nachdem er den Kommanditanteil zu 2/3 von seinem verstorbenen Vater im Erbgang übernommen hatte, entfaltete der Bw eine mitunternehmerische Betätigung. Im Rahmen dieser mitunternehmerischen Betätigung wurden Bauleistungen erbracht und hat die AG den Kunden der KG als Empfänger dieser Bauleistungen zur Besicherung der von diesen ausbezahlten Haftrücklässe Garantien ausgestellt (siehe die als Beilage 9 der Berufung beigefügten Gerichtsurteile). Dass die AG mit der (weiteren) Gewährung von Garantien ohne entsprechende Absicherung ihrer Rückersatzansprüche nicht einverstanden gewesen wäre, liegt auf der Hand. In diesem Zusammenhang ist auch von Bedeutung, dass, wie der Haftungserklärung des Bw vom 15. April 1996 zu entnehmen ist, die Rahmenpolizze der AG jeweils auf die Dauer von 6 Monaten, verbunden mit einer Verlängerungsmöglichkeit, befristet gewesen ist. Ebenso ist es plausibel, dass für die AG die bereits vorliegende Haftungserklärung aus dem Jahr 1996 ausreichend gewesen ist. Dass die in Rede stehende Inanspruchnahme des Bw aus dieser Haftung Garantien der AG im Zusammenhang mit Bauprojekten, die (schon) in die Zeit der mitunternehmerischen Betätigung des Bw fallen, betrifft, ist durch das Schreiben des Rechtsanwalts der AG (Bl. 75/2006 ESt-Akt), mit welchem der Bw zum Ersatz der Zahlungen, zu denen die AG mit den erwähnten Gerichtsurteilen

verhalten worden ist, aufgefordert wurde, belegt. Danach resultieren die Rückersatzansprüche aus Garantien, welche die AG am 15. Dezember 1999, am 7. August 2000 und am 17. April 2001 einem Kunden der KG zur Sicherung von Haftrücklässen ausgestellt hat. Daraus folgt aber, dass die vom Bw im Jahr 1996 eingegangene und fortdauernde Haftung ab dem Beginn seiner mitunternehmerischen Betätigung im Juni 1998 nicht mehr familiäre Ursachen hatte (auf Grund des Ablebens des Vaters auch nicht mehr haben konnte), sondern durch seine Stellung als Kommanditist der KG veranlasst war. Ab Juni 1998 hat die Haftungserklärung des Bw nicht mehr Ansprüche abgesichert, die sich gegen die „KG seines Vaters“ richteten, sondern Ansprüche, die während der mitunternehmerischen Betätigung des Bw gegenüber der KG entstanden sind, eben Rückersatzansprüche der AG aus Garantien, die diese im Auftrag der KG zu einer Zeit ausgestellt hat, als der Bw bereits Gesellschafter der KG gewesen ist. Es bedurfte daher auch keiner neuerlichen Haftungserklärung des Bw anlässlich seines Eintritts in die Gesellschafterstellung, um den wirtschaftlichen Zusammenhang der am 15. April 1996 erfolgten Haftungsübernahme mit seiner Gesellschafterstellung als gegeben annehmen zu können.

Davon abgesehen würde auch eine in den familiären Verhältnissen des Bw gelegene Veranlassung einer steuerlichen Berücksichtigung der in Rede stehenden Zahlungen nicht entgegenstehen. Für Einlagen ist es gerade bezeichnend, dass sie einen betriebsfremden, der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Anlass haben. Dabei kann die eine Einlage begründende Zuwendung nicht nur vom Steuerpflichtigen selbst kommen, sondern etwa auch von einem Verwandten. Lässt ein Verwandter eine Betriebsschuld aus privaten Gründen nach, so spielt sich dieser Vorgang in der privaten Sphäre ab und die Auswirkungen auf das Betriebsvermögen können nur in der Form der Einlage eintreten (z.B. VwGH 3.11.1970, 122/69 betreffend den Verzicht auf eine Rentenverpflichtung durch die Tante der Gesellschafter einer KG). Nichts anderes kann gelten, wenn ein Verwandter des Gesellschafters einer KG Zahlungen auf Grund einer für die KG aus privaten Gründen übernommenen Haftung leistet. Wie bei einem privat motivierten Schulderrlass ist auch in der auf einer privat motivierten Haftungsübernahme beruhenden Zahlung des Verwandten eine Einlage in die KG zu sehen. Wäre die Inanspruchnahme des Bw noch zu Lebzeiten des Vaters erfolgt, so hätte dies daher als privat veranlasster Vorgang zu einer Einlage in die KG geführt, die den Stand des Kapitalkontos erhöht und sich dadurch auf einen späteren Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ausgewirkt hätte; die Gesamtrechtsnachfolge des Bw hätte daran nichts geändert, weil er das Kapitalkonto seines verstorbenen Vaters fortgeführt hätte. Dass der Vater des Bw noch vor der Inanspruchnahme des Bw gestorben ist bzw. auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge die Position des Haftenden und des Gesellschafters in der Person des Bw vereinigt wurde, kann zu keinem anderen Ergebnis führen.

Da somit davon auszugehen ist, dass die Haftungsübernahme ab Juni 1998 mit der Gesellschafterstellung des Bw zusammenhing, stellen die vom Bw in den Jahren 2006 und 2007 auf Grund dieser Haftung - entsprechend seinem Beteiligungsverhältnis zu 2/3 - geleisteten Zahlungen auf die Rückersatzansprüche der AG im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nachträgliche Einlagen dar und sind als nachträgliche Korrektur eines Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes zu berücksichtigen. Ob in dem Jahr, in dem die KG ihren Betrieb aufgegeben hat - die Betriebsaufgabe erfolgte laut Schreiben des früheren Steuerberaters des Bw vom 20. August 2008 (Bl. 47/2006 ESt-Akt) mit der Konkurseröffnung, danach seien nur mehr nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht worden -, die steuerliche Erfassung eines Aufgabegewinnes tatsächlich erfolgt ist, ist dabei nicht entscheidend.

Wie der Bw in der Berufungsverhandlung klargestellt hat, erfolgte die Zahlung mit einem Teilbetrag von 23.333,33 € im Jahr 2007, weshalb dieser Betrag im Jahr 2007 und im Jahr 2006, entgegen dem ursprünglichen Berufungsantrag, nur der Differenzbetrag von 67.037,62 € als nachträgliche Betriebsausgaben abzuziehen sind.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	2006	2007
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid:	-9.310,17	-38.181,80
- nachträgliche Betriebsausgabe:	-67.037,62	-23.333,33
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE:	-76.347,79	-61.515,13

2. Der Bw stand im Jahr 2006 in einem Dienstverhältnis zur Fa. U GmbH. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 21. November 2006 wurde über das Vermögen dieser Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Der Bw bringt vor, dass er von der U GmbH nur bis 31. Mai 2006 Bezüge erhalten habe, ab 1. Juni 2006 habe die IAF Service GmbH die Bezüge ausbezahlt.

Dass dieses Vorbringen zutrifft, ist durch die Beilagen 2 und 3 zur Berufung belegt. Beilage 2 enthält das Schreiben der IAF Service GmbH vom 9. Feber 2007 betreffend Zuerkennung von Insolvenzausfallgeld im Gesamtbetrag von 5.446,00 €, Beilage 3 enthält eine Aufgliederung des zuerkannten Betrages auf laufendes Entgelt für Juni bis August 2006, Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration, Urlaubersatzleistung, Zinsen und Gebühren.

Berechtigt ist auch der Einwand des Bw, dass es im Einkommensteuerbescheid 2006 zu einer Mehrfacherfassung der Bezüge gekommen sei. Der für die U GmbH übermittelte Lohnzettel mit einem Bruttobezug von insgesamt 11.075,82 € umfasst den Zeitraum 23. Feber bis 31. August 2006, somit auch den Zeitraum Juni bis August 2006, für den die IAF Service GmbH die Bezüge ausbezahlt und einen diese Bezüge betreffenden Lohnzettel übermittelt hat. Dass der Lohnzettel der U GmbH auch die Monate Juni bis August 2006 enthält, ist anhand

des dem unabhängigen Finanzsenat von der ehemaligen Lohnverrechnerin übermittelten Lohnkontoblatts nachvollziehbar. Danach setzt sich der gemeldete Gesamtbezug von 11.075,82 € aus folgenden Einzelbezügen zusammen:

	KZ 210 Brutto	KZ 220 SZ	KZ 230 SV lfd	KZ 225 SV SZ	KZ 245 stpfl. Bez.	KZ 260 LSt
Februar	300,48		54,09		246,39	23,58
März	1.502,37		270,43		1.231,94	117,92
April	1.502,37		270,43		1.231,94	117,92
Mai	1.541,45		277,46		1.263,99	130,20
Juni	1.541,45		277,46		1.263,99	130,20
Juli	1.541,45		277,46		1.263,99	130,20
August	3.146,25	1.604,80	277,46	272,82	1.263,99	172,92
	11.075,82	1.604,80	1.704,79	272,82	7.766,23	822,94

Dass die im Lohnkontoblatt für Juni bis August 2006 ausgewiesenen Bezüge von der U GmbH nicht mehr an den Bw ausbezahlt wurden, ist auf Grund der Tatsache, dass die IAF Service GmbH die Bezugsauszahlung für diesen Zeitraum übernommen hat, glaubwürdig. Die im angefochtenen Bescheid enthaltenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind daher insoweit zu berichtigen, als die Bezüge der U GmbH nur mit den aus dem Lohnkonto für die Monate Feber bis Mai 2006 enthaltenen Bezügen anzusetzen sind:

	KZ 210 (Brutto)	KZ 230 (SV lfd)	KZ 245 (stpfl Bez)	KZ 260 (LSt)
Feber	300,48	54,09	246,39	23,58
März	1.502,37	270,43	1.231,94	117,92
April	1.502,37	270,43	1.231,94	117,92
Mai	1.541,45	277,46	1.263,99	130,20
	4.846,67	872,41	3.974,26	389,62

Die in der Berufung angestellte Berechnung, welche die steuerpflichtigen Bezüge laut Lohnzettel der IAF Service GmbH von den steuerpflichtigen Bezügen laut Lohnzettel der U GmbH abzieht, führt dagegen zu keinem richtigen Ergebnis, weil sich die steuerpflichtigen Bezüge laut Lohnzettel der IAF Service GmbH nicht mit den im Lohnzettel der U GmbH für Juni bis August ausgewiesenen Bezügen decken. Zu einer ungerechtfertigten Erfassung kann es nur hinsichtlich jener Bezugsteile gekommen sein, die im Lohnzettel der U GmbH für Juni bis August 2006 enthalten sind, aber nicht ausbezahlt wurden.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG in der durch das AbgÄG 2005, BGBl I 161/2005, novellierten Fassung gelten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren als in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) in der Fassung des AbgÄG 2005 ist nach [§ 124b Z 130 EStG 1988](#) erstmals für Konkurse anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden. Da der Konkurs über das Vermögen der U GmbH am 21. November

2006 eröffnet wurde, ist auf den vorliegenden Fall bereits die durch das AbgÄG 2005 normierte Ausnahme vom Zuflussprinzip anzuwenden (vgl. auch VwGH 30.3.2011, [2008/13/0053](#)), weshalb die in Rede stehenden Nachzahlungen bereits im Jahr 2006 zu erfassen sind.

Ermittlung der steuerpflichtigen Bezüge und der anrechenbaren Lohnsteuer 2006:

	KZ 245 (stpfl Bez)	KZ 260 (LSt)
BL GmbH	16.994,26	2.396,39
U GmbH	3.974,26	389,62
IAF Service GmbH	4.907,91	736,20
	25.876,43	3.522,21

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 25. Februar 2013