



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, Heinz Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des MMag.Bw, Ort1, Adr1, vom 2. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Mag. S, vom 31. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 13. Dezember 2011 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitzeitraum 2005 neben (geringfügigen) Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (€ 301,53) Lohneinkünfte aus seiner Tätigkeit als (minderbeteiligter) Gesellschafter-Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungskanzlei in Höhe von € 282.791,00 (Lohnzettel Kz. 245).

Aktenkundig ist, dass der Bw. als Kommanditist an der im Jahre 1991 (Gesellschaftsvertrag mit 30.06.1991) gegründeten X Hotelbetriebs KG mit einer Einlage von S 300.000,- beteiligt war. Die einzige Komplementärin der KG war die damalige Gattin des Bw., Mag. Fe. Die

besagte KG erzielte seit ihrer Gründung ausschließlich Verluste. Mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom Dat1.2005, Zl. S/05, wurde das Konkursverfahren über die X Hotelbetriebs KG eröffnet. Mit Beschluss desselben Gerichtes vom Dat2.2007 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung gemäß [§ 166 KO](#) aufgehoben.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2005 beantragte der Bw. die Berücksichtigung von Sonderausgaben (Renten und dauernde Lasten € 12.281,99; Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften € 100,00) sowie außergewöhnliche Belastungen (Pauschbeträge nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#)).

Im Zuge der Veranlagung ließ die Abgabenbehörde erster Instanz aufgrund eines Versehens sowohl die geltend gemachten Renten und dauernden Lasten als auch die Kirchenbeitragszahlungen unberücksichtigt.

Mit Bescheid vom 31.05.2007 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 15.05.2007 gemäß [§ 293 BAO](#) und berücksichtigte die geltend gemachten Sonderausgaben antragsgemäß.

Mit Eingabe vom 20.09.2007 beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 mit der Begründung, dass im Rahmen der gewerblichen Einkünfte nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG angefallen seien. Diese würden aus einer nachträglichen, und zwar im Jahre 2005 erfolgten Inanspruchnahme aus einer Haftungsverpflichtung resultieren, die er seinerzeit, dh. vor dem 30.11.1994, in der Eigenschaft als Kommanditist der X Hotelbetriebs-KG zugunsten dieser Gesellschaft eingegangen sei.

Mit Bescheid vom 24.09.2007 wies das Finanzamt den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 1 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer 2005 als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass der eingebrachte Wiederaufnahmsantrag inhaltlich nicht begründet sei.

Mit Datum 02.10.2007 beantragte der Bw. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) gegen die Versäumung der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 31.05.2007. Gleichzeitig brachte dieser das Rechtsmittel der Berufung gegen den besagten Einkommensteuerbescheid ein und beehrte darin die Berücksichtigung von nachträglichen Betriebsausgaben in Höhe von € 337.785,80.

In der Berufungsbegründung führte der Bw. Nachstehendes aus:

„Aufgrund der nachträglichen Inanspruchnahme aus Haftungen, welche ich als Kommanditist der X Hotelbetriebs-KG vor dem 30.11.1994 (Zeitpunkt der Feststellung der

Liebhabelei durch die Abgabenbehörde) für die X Hotelbetriebs-KG abgegeben habe, beantrage ich die Berücksichtigung von nachträglichen Betriebsausgaben. Laut Bestätigungsschreiben der Sparkasse1 ist die Haftungsinanspruchnahme im Jahr 2005 erfolgt. Meine Kreditforderungen sind im Insolvenzverfahren vom Masseverwalter anerkannt, aber uneinbringlich. In Höhe von zumindest € 337.785,80 (ATS 4.648.034,00) entstehen mir daher im Jahr 2005 nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 EStG in dieser Höhe. Nach h.A. ist meine Haftungs-Inanspruchnahme durch die Sparkasse1 AG im Jahre 2005 nicht als Einlage zu qualifizieren, weil die Kommanditgesellschaft aufgrund der abgabenbehördlichen Liebhabelei Feststellung ab 30.11.1994 im ertragssteuerlichen Sinn nicht mehr existiert. Meine Zahlungen im Jahr 2005 sind daher im Zeitpunkt des Abflusses als nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 34 EStG zu werten und nicht als Einlage gem. § 4 Abs. 1 EStG."

Gleichzeitig brachte der Bw. ein Bestätigungsschreiben der Sparkasse1 vom 13.07.2007 zur Vorlage, aus welchem Nachstehendes hervorgeht:

„Im Zuge der Insolvenz der X Hotelbetriebs-KG wurde Bw seitens der Sparkasse1 AG mit Schreiben vom 03.02.2005 u.a. zur Einlösung seiner Realhaftung bezüglich Konto 111 mit einem Betrag in Höhe von € 436.036,80 aufgefordert und wurde der durch uns eingeforderte Betrag seitens Bw per 09.03.2005 beglichen.

Dieser Kredit mit der Kontonummer 111 über € 436.036,80 wurde mit Kreditvertrag vom 19.05.1999 an die X Hotelbetriebs-KG gewährt und diente zur Abdeckung des ebenfalls an die X Hotelbetriebs-KG gewährten Kontokorrentkredites mit der Konto Nr. 222.

Der Kredit 222 diente der laufenden Betriebsmittelfinanzierung der X Hotelbetriebs-KG, wobei Bw als Kommanditist persönlich mitverpflichtet war. Nebenbei war dieser Kredit mittels eines auf der im Eigentum des Bw stehenden Liegenschaft EZ 1 GB Ort2 zu unseren Gunsten intabulierten Höchstbetragspfandrecht in Höhe von ATS 2,6 Mio. grundbücherlich sichergestellt. Per 30.11.1994 haftete dieser Kredit mit einem Betrag in Höhe von ATS 4.648.034,00 s.A. offen aus."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.11.2007 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde aus, gemäß der einschlägigen verwaltungsgerichtlichen Judikatur, insbesondere im Lichte der Erkenntnisse vom 20.11.1996, 96/15/004, sowie vom 17.12.1998, 97/15/0122, seien Leistungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund einer übernommenen Bürgschaftsverpflichtung für die Gesellschaft erbringe, als Einlagen im Sinne des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) zu qualifizieren. Die Inanspruchnahme des Bw. aus der Haftung, die er als Kommanditist für die X Hotelbetriebs-KG eingegangen sei, führe sohin nicht zu nachträglichen Betriebsausgaben, sondern zu einer nachträglichen Einlage. Eine derartige erhöhe den Stand des Kapitalkontos des Kommanditisten und wirke sich sohin nur bei der Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes aus.

Mit Eingabe vom 12.12.2007 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Ergänzungseingabe vom 25.01.2008 erläuterte der Bw. ausführlich seinen Rechtsstandpunkt. Darin führte dieser aus, dass er an der X Hotelbetriebs-KG seit deren Gründung als Kommanditist beteiligt gewesen sei. Das Finanzamt habe im Jahre 2007 bescheidmäßig festgestellt, dass ab dem 30.11.2004 Liebhaberei vorliege und demnach keine Einkunftsquelle mehr gegeben sei. Er (Bw.) habe aufgrund der nachträglichen Inanspruchnahme aus Haftungen, welche er als Kommanditist der X Hotelbetriebs-KG vor dem 30.11.1994, also vor dem Zeitpunkt der Liebhabereifeststellung durch die Abgabenbehörde, für die X Hotelbetriebs-KG eingegangen sei, die Berücksichtigung von nachträglichen Betriebsausgaben beantragt. Seine Forderungen gegenüber der Hotelbetriebs-KG sei im Insolvenzverfahren vom Masseverwalter zwar anerkannt worden, seien aber mangels Masse uneinbringlich gewesen. Aufgrund der schlagend gewordenen Haftungsinanspruchnahme seien ihm somit nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 EStG in Höhe von insgesamt € 337.785,80 erwachsen.

Die beiden vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zitierten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisse würden gegenständlich nicht verfangen. So etwa führe die Einordnung einer Bürgschaftszahlung als nachträgliche Einlage nicht per se zur Verneinung der Qualifikation als nachträgliche Betriebsausgabe im Sinne von § 32 Z 2 EStG. Dem behördenseits zitierten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis Zl. 97/15/0122 liege zudem ein Sachverhalt zugrunde, der mit dem vorliegenden Fall insoweit nicht korreliere, als dass zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters aufgrund einer unentgeltlichen Übertragung der Anteile kein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zu ermitteln gewesen sei und überdies im Zeitpunkt der Inanspruchnahme aus der Haftung die Mitunternehmerschaft – wenn auch nicht unter Beteiligung des Haftenden – immer noch existent gewesen sei. Demnach sei die Inanspruchnahme aus dem Haftungstitel heraus als nachträgliche Einlage gewertet worden, die das Kapitalkonto des seinerzeitigen Gesellschafters erhöht habe. In diesem Zusammenhang sei die Unterscheidung zwischen einer Einlage und einer sofort absetzbaren Betriebsausgabe relevant, zumal die Gesellschaft noch existiert habe und ein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn überhaupt noch nicht zu ermitteln gewesen sei. Damit sei im Ergebnis die Gleichstellung mit einer fiktiven Inanspruchnahme vor der Übertragung der Anteile hergestellt worden, da auch diesfalls zum Ende des Betrachtungszeitraumes nur ein erhöhtes Kapitalkonto festzustellen gewesen wäre.

Ebenso liege dem zitierten Erkenntnis 96/15/0004 ein Sachverhalt zugrunde, bei dem die Mitunternehmerschaft noch existiert habe, sodass ein Veräußerungsgewinn noch nicht zu ermitteln gewesen sei und daher über die Qualifikation der Zahlungen unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastung abzusprechen gewesen sei.

Im vorliegenden Fall indessen sei die Mitunternehmerschaft im ertragssteuerlichen Sinn bei Inanspruchnahme der Haftung nicht mehr existent gewesen. Daher bleibe für die Qualifikation als Einlage kein Raum. Selbst wenn man aber auch im konkreten Fall steuerlich eine „nachträgliche Einlagenleistung“ unterstelle, die somit nachträglich zu einer Korrektur des Veräußerungsgewinnes führe, komme es zu einer Erfassung dieser Korrektur erst im Jahr 2005. Dies gehe nicht zuletzt auch aus dem Verwaltungsgerichtshofurteil vom 25.9.1995, Zl. 83/13/0186, hervor, wo ein Sachverhalt angesprochen werde, bei dem anlässlich der Beendigung der Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers bereits ein Veräußerungsgewinn ermittelt worden sei. In diesem Erkenntnis werde festgestellt, dass Bürgschaftszahlungen, die nach Beendigung der Gesellschafterstellung anfallen, allenfalls dann als nachträgliche Betriebsausgabe Berücksichtigung finden könnten, wenn anlässlich des Ausscheidens ein Veräußerungsgewinn ermittelt worden sei. Auch *Quantschnigg* spreche in seiner Glosse in RdW 1985, 390, einerseits von einer nachträglichen Einlagenleistung, andererseits von einer nachträglichen Korrektur des im Zuge des Ausscheidens des Gesellschafters ermittelten Veräußerungsgewinnes.

Das Finanzamt verkenne gegenständlich, dass auch die Klassifizierung als nachträgliche Einlagenleistung zu einer nachträglichen Betriebsausgabe im Sinne von § 32 Z 2 EStG führen könne, nämlich dann, wenn bereits ein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn zu ermitteln gewesen sei. Das Finanzamt deute in völlig unzulässiger Weise die Klassifizierung als nachträgliche Einlagenleistung in eine verfahrensrechtlich rückwirkende Korrektur im Veranlagungsverfahren, das Gegenstand der seinerzeitigen Erfassung des Aufgabegewinnes gewesen sei. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25.2.1997, 92/14/0167, festgestellt habe, würde auch der Ausfall einer Forderung, nachdem eine Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft worden sei, zu einer nachträglichen Betriebsausgabe führen, wenn die Forderung zu einem Zeitpunkt entstanden sei, in dem die Tätigkeit noch als Einkunftsquelle anzusehen sei.

Wenn nun die Abgabenbehörde davon ausgehe, dass der anlässlich der Liebhabereifeststellung im Jahr 1994 zu versteuern gewesene Aufgabegewinn aufgrund der Bürgschaftszahlung im Jahr 2005 im Rahmen des Veranlagungsergebnisses des Jahres 1994 zu korrigieren sei, so widerspreche dies dem Grundgedanken der systematischen Einordnung und dem Gesetzeswortlaut des § 32 EStG, da andernfalls nachträgliche relevante Ereignisse in derartigen Konstellationen wie im vorliegenden Fall nicht mehr steuerlich relevant gemacht werden könnten.

Das Finanzamt legte in weiterer Folge die gegenständliche Berufung dem UFS zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht replizierte die Amtspartei auf die Ausführungen des Bw. wie folgt:

„Der diesbezügliche Kredit wurde laut Schreiben der Sparkasse¹ vom 13.07.2007 im Jahre 1999 aufgenommen. Zu diesem Zeitpunkt war der Betrieb der KG längst keine Einkunftsquelle im steuerlichen Sinne mehr, da bezogen auf diesem Betrieb seit dem Jahre 1997 Liebhaberei vorliegt (Bp. Bericht vom 04.05.2006 bzw. Nichtfeststellungsbescheide gem. [§ 92 BAO](#) vom 24.4.2007 für die Jahre 1997 bis 2002, St.Nr. 999). Im Zusammenhang damit stehende Ausgaben sind daher steuerlich keinesfalls relevant.

Auch wenn man davon ausgeht, dass der aufgenommene Kredit seine Wurzeln bereits vor dem Liebhabereizeitraum ab 1996 hat, kann diese Zahlung nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Im Zeitraum 1991 bis 1996 wurden nämlich dem Bw. aufgrund seiner Kommanditistenstellung bei der KG Verluste in Höhe von ATS 8.955.246,00 zugewiesen. Zum 30.11.1996 wies das Kapitalkonto des Bw. bei der KG einen Negativsaldo in Höhe von ATS 5.408.709,90 aus. Eine Betriebsaufgabe, die das negative Kapitalkonto des Bw. durch entsprechende Gewinnrealisierung berücksichtigt hätte, wurde bis zur Einstufung der Tätigkeit der KG als Liebhaberei nicht durchgeführt, weil das negative Kapitalkonto des Mitunternehmers als Veräußerungsgewinn nur insoweit zu erfassen war, als der Mitunternehmer dieses nicht auffüllen muss. Eine diesbezügliche Vereinbarung bestand nicht. Die handelsrechtliche Weiterhaftung nach Ausscheiden aus einer Personengesellschaft reicht zur Annahme einer Auffüllungsverpflichtung nicht aus (VwGH vom 3.6.1992, [87/13/0118](#)).

Die nachträgliche Verausgabung infolge einer Haftungsinanspruchnahme muss zu jenem steuerlichen Ergebnis führen, das sich bei früherer Zahlung ergeben hätte. Da das negative Kapitalkonto des Bw. zu keiner Zeit als Veräußerungsgewinn erfasst wurde und die Zahlung überdies bereits durch die steuerliche Anerkennung von Verlustzuweisungen in den vergangenen Perioden berücksichtigt wurde (vgl. das vom Bw. zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25.9.1995, [85/13/0186](#)), hätte die Anerkennung dieser Zahlung als nachträgliche Betriebsausgabe eine Doppelberücksichtigung von Ausgaben zur Folge. Aus diesem Grunde kann hier auch kein Betriebsausgabencharakter zukommen.“

In einer an den UFS gerichteten Stellungnahme des Bw. zum Vorlagebericht des Finanzamtes führte dieser aus, dass er im bisherigen Verfahren aufgrund seines Wissenstandes davon ausgegangen sei, dass die Finanzbehörde die Tätigkeit der X Hotelbetriebs-KG ab Datum 30.11.1994 als Liebhaberei qualifiziert habe. Ihm sei zum Zeitpunkt der Einbringung des Vorlageantrages an die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht bekannt gewesen, dass der vom Finanzamt als Folge der Aufhebung des Nichtfeststellungsbescheides vom 03.05.2006 erlassene Feststellungsbescheid vom 02.05.2007 gegenüber dem ursprünglich erlassenen Bescheid dahingehend abweichen würde, als dass nunmehr festgestellt worden sei, dass nicht ab dem 30.11.1994, sondern ab dem 30.11.1996 Liebhaberei für die X Hotelbetriebs-KG vorliege. Beide Feststellungsbescheide seien ihm aber weder von der Finanzbehörde noch vom Masseverwalter zur Kenntnis gebracht worden. Er nehme zur Kenntnis und stelle auch außer Streit, dass die Abgabenbehörde den Zeitpunkt des Eintritts der Liebhaberei mit 30.11.1996 rechtskräftig festgestellt habe. Aus diesem Grunde ergänze er sein bisheriges Vorbringen dahingehend, als dass er nunmehr bekannt gebe, dass zum Stichtag 30.11.1996

der Kredit zu Kontonummer 222 bei der Sparkasse1 AG mit einem Saldo in Höhe von ATS 5.101.434,17 (€ 370.735,68) ausgehäftet habe. Der Bw. legte eine diesbezügliche Bestätigung der Sparkasse1, datiert mit 16.10.2008, vor und beantragte gleichzeitig die Berücksichtigung von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb in der soeben genannten Höhe.

In der besagten Eingabe führte der Bw. ferner ins Treffen, dass – entgegen der von Seiten des Finanzamtes vertretenen Annahme – ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem mit Kreditvertrag vom 19.05.1999 der X Hotelbetriebs-KG zu Konto Nummer 111 eingeräumten Kredit in Höhe von € 436.036,80 und dem per 30.11.1996 in Höhe von € 370.735,68 zu Kontonummer 222 aushaftenden Betriebsmittelkredit der X Hotelbetriebs-KG sehr wohl bestehe. Aus den beiden der Abgabenbehörde im Berufungsverfahren vorgelegten Bestätigungen der Sparkasse1 AG vom 13.07.2007 sowie 16.10.2008 gehe ausdrücklich hervor, dass der mit Vertrag vom 19.05.1999 aufgenommene Fremdwährungskredit (Valuta in Schweizer Franken SFR) zur Abdeckung des bis dahin gewährten Schilling-Kredites (Konto Nummer 222) verwendet worden sei. Für den seit Gründung der KG im Jahre 1991 bestehenden Schilling-Kredit, welcher der laufenden Betriebsmittelfinanzierung der X Hotelbetriebs-KG gedient habe, habe er persönlich mitgehaftet. Darüber hinaus habe für diesen Kredit auch eine Realhaftung in Form einer zu Gunsten der Sparkasse1 AG einverleibten Höchstbetragshypothek (S 2,600.000,-) an der ihm gehörigen Liegenschaft EZ 1 GB Ort2 bestanden. Im Zuge der Umwandlung auf den SFR-Kredit sei er nicht zur Gänze aus seiner Haftung entlassen worden, sondern sei diese lediglich auf den Betrag von S 6,000.000,- begrenzt worden. Mit Datum 03.02.2005 sei er seitens der Sparkasse1 zur Einlösung seiner Haftung in Höhe von € 436.036,80 aufgefordert worden. Mit Datum 09.03.2005 habe er die aushaftende Summe abgedeckt. Damit gehe in eindeutiger Weise hervor, dass der im Jahre 1999 aufgenommene Kredit ebenso wie die dafür abgegebenen Haftungen ihre Wurzeln und somit ihre rechtliche und wirtschaftliche Begründung jedenfalls vor dem Zeitpunkt der finanzbehördlichen Liebhabereifeststellung gehabt hätten. Im Zeitpunkt der Feststellung des Vorliegens von Liebhaberei (30.11.1996) habe der diesbezügliche Kredit mit einem Betrage in Höhe von S 5,101.436,17 (€ 370.735,68) ausgehäftet und sei auch in dieser Höhe mit der von ihm eingegangenen Personal- und Realhaftung besichert gewesen.

Den im Vorlagebericht getroffenen finanzamtlichen Ausführungen, wonach die Tatsache, dass es im vorliegenden Fall zu keiner Erfassung eines Veräußerungsgewinnes gekommen sei, der Anerkennung von nachträglichen Betriebsausgaben eo ipso entgegenstehe, hielt der Bw. entgegen, dass er im Verfahren wiederholt das Vorliegen von Liebhaberei bestritten habe. Es könne ihm daher wohl auch nicht zur Last gelegt werden, dass es ausschließlich die Abgabenbehörde gewesen sei, die ab dem 30.11.1996 das Vorliegen von Liebhaberei festgestellt habe. Die Ermittlung eines Aufgabegewinnes in Höhe des negativen Kapitalkontos

des Kommanditisten (ATS 5.408.709,90/€ 393.074,85) sei seitens der Abgabenbehörde offenbar aufgrund vorliegender Verjährung nicht vorgenommen worden. Der Umstand, dass die Feststellung der Liebhaberei und somit eines Aufgabegewinnes für einen bereits verjährten Veranlagungszeitraum erfolgt sei, ändere nichts an der Abzugsfähigkeit einer nachträglichen Betriebsausgabe im Sinne des § 32 Z 2 EStG.

Ebenso könne die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG, wonach Aufwendungen und Ausgaben nur insoweit nicht abzugsfähig seien, als sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, nichts an der grundsätzlichen Betriebsausgabeneigenschaft der vorliegenden Zahlung ändern. Im konkreten Fall wäre der Aufgabegewinn des Jahres 1996 sehr wohl zu ermitteln und zu versteuern gewesen. Dieser sei lediglich aufgrund der Verjährungsvorschriften tatsächlich nicht zur Versteuerung gelangt. Auf eine tatsächliche Versteuerung werde aber in § 20 Abs. 2 EStG in keinsten Weise abgestellt.

Mit Eingabe vom 12.12.2011 übermittelte der Bw. per E-Mail den zwischen der X Hotelbetriebs KG und der Sparkasse1 AG abgeschlossenen Kreditvertrag vom 10.05.1999. In Pkt. 2. dieses Vertrages wird explizit festgehalten, dass der auf das Kto Nr. 111 eingehende Kreditbetrag auf das Kto. Nr. 222 zu überweisen sei. Weiters wird in Pkt. 6. festgehalten, dass zur Sicherstellung der Forderungen und Ansprüche aus dem Kreditverhältnis eine in der Liegenschaft EZ 1 GB Ort2 einverleibte Höchstbetragshypothek im Ausmaß von S 3.000.000,- sowie eine Pfandbestellungsurkunde über einen weiteren Betrag von S 3.000.000,- an der genannten Liegenschaft dienten. In der Krediturkunde wurde dem Bw. als Haftenden auch aufgetragen, eine Risikoversicherung über S 1.000.000,- abzuschließen und diese zugunsten der Kreditgeberin zu verpfänden.

Aktenkundig ist ferner ein Antrag des Bw. vom 07.10.2008 auf Zuerkennung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG. Dieser Pauschbetrag, so der Bw., stehe ihm ebenso wie in den nachfolgenden Zeiträumen 2006 und 2007 zu. In den letztgenannten Kalenderjahren sei der besagte Pauschbetrag vom Finanzamt ohnedies zuerkannt worden.

In der am 13.12.2011 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend aus, dass gegenständlich zwar eine nachträgliche Einlage vorliegen würde, die ex nunc mit Wirksamwerden der Haftung im Jahre 2005 den Aufgabegewinn korrigiere. Aus verfahrensrechtlicher Sicht sei festzuhalten, dass die Abgabenbehörde zwar auf Liebhaberei erkannt habe, sie allerdings dabei vergessen habe, den Aufgabegewinn zu versteuern. Eine Nachholung der Versteuerung des Aufgabegewinnes sei infolge des Eintrittes der absoluten Verjährung nicht mehr möglich. Dies ändere aber nichts daran, dass der Einkommensteuerbescheid 2005 richtig zu erlassen sei. Man könne nicht den

Fehler im Zusammenhang mit der Verjährung mit einem neuerlichen Fehler bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 kompensieren. Dem stehe auch der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung entgegen. Sein Mandant habe lange nicht gewusst, dass das Finanzamt auf Liebhaberei erkannt habe und dass ein Aufgabegewinn zu versteuern sei, zumal der nämliche Bescheid ausschließlich dem Masseverwalter zugestellt worden sei. Dieser habe ihn über die Bescheiderlassung in keiner Weise informiert. Der im Jahre 1996 angefallene Aufgabegewinn sei ohne Verschulden seines Mandanten nicht ermittelt worden.

Die Amtsvertreterin replizierte, die Ausführungen des Bw. seien zwar zutreffend, allerdings sei im gegenständlichen Fall der Kredit, für den sich der Bw. verbürgt habe, erst im Jahre 1999, sonach zu einem Zeitpunkt, in dem die Tätigkeit der X Hotel Betriebs KG längst als Liebhaberei qualifiziert worden sei und die Gesellschaft demnach steuerlich nicht mehr existiert habe, aufgenommen worden. *Doralt* vertrete in seinem Kommentar zum Einkommensteuergesetz die Meinung, dass in einem Fall wie dem gegenständlichen, ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) vorliege, was wiederum die Anwendung des § 32 Z 2 EStG ausschließe.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur stelle das Schlagendwerden einer Haftung kein rückwirkendes Ereignis dar, welches eine Berichtigung nach § 295a BAO auszulösen vermöge. Unrichtig sei die Überlegung des Finanzamtes, wonach bei der Beurteilung des vorliegenden Falles ausschließlich vom Kreditvertrag aus dem Jahre 1999 auszugehen sei. Mit diesem Vertrag sei lediglich die Umschuldung des ursprünglichen Kredites aus 1991 in Schweizer Franken erfolgt. Der Bw. sei aus der alten Haftung nur Zug um Zug gegen die Bestellung von pfandrechtlichen Sicherheiten entlassen worden. Diese Umschuldung sei wirtschaftlich gesehen keine Tilgung, sondern lediglich ein Ausnutzen eines Zinsvorteiles.

Der steuerliche Vertreter legte zum Nachweis der Richtigkeit seines Vorbringens ua. eine eidesstattliche Erklärung des ehemaligen steuerlichen Vertreters der X Hotelbetriebs KG, StB Mag. Ma, folgenden Inhaltes vor:

„Als Steuerberater der ehemaligen X Hotelbetriebs KG bestätige ich, dass Herr Bw für die auf dem Kreditkonto Nr. 222 der X Hotelbetriebs KG seit deren Gründung geführte Betriebsmittelfinanzierung persönlich haftet hat.

Die Darstellung in der mit vorliegenden Bestätigung der Sparkasse1 vom 16.10.2008 (siehe Beilage) hinsichtlich der von Herrn Bw für die Kredite der X Hotelbetriebs KG eingegangenen Haftungen kann ich voll inhaltlich bestätigen.

Die Freilassung von Herrn Bw aus der für das Kreditkonto Nr. 222 stehenden Haftung erfolgte nur Zug um Zug gegen die hypothekarische Pfandbestellung für den CHF Kredit auf Konto Nr. 111.“

Der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe wurde von beiden Parteien des Verfahrens mit 30.11.1996 außer Streit gestellt.

In den Schlussanträgen beantragte die Amtsvertreterin die Abweisung der Berufung hinsichtlich des Berufungspunktes „steuerliche Behandlung der Haftungsinanspruchnahme als nachträgliche Betriebsausgaben“ bzw. die Stattgabe bezüglich des Berufungspunktes „Pendlerpauschale“.

Der Bw. beantragte die Stattgabe der Berufung in beiden Punkten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zahlungen aus Haftungen als nachträgliche Betriebsausgaben

Fakt ist, dass der Bw. für Verbindlichkeiten seiner Gesellschaft die Haftung übernommen hatte. Die Amtspartei führt dazu aus, dass der zugrunde liegenden Haftungstitel einzig und allein im Kreditvertrag vom 19.05.1999 zu erblicken sei. Im Falle des Auftretens von Streitigkeiten aus dem Kreditverhältnis (Zahlungsverzug odgl.) diene ausschließlich der besagte Kreditvertrag als Anspruchsgrundlage.

Der Senat vermag diese aus formalrechtlicher Sicht zweifelsfrei richtige Ansicht dennoch nicht zu teilen. Es trifft zwar zu, dass der ursprüngliche zu Kto. Nr. 222 abgeschlossene Kreditvertrag mit der Sparkasse1 AG, welcher im Jahre 1991, also jedenfalls weit vor der behördlich festgestellten Betriebsaufgabe infolge Liebhabereiqualfikation, abgeschlossen wurde, vom Bw. nicht mehr zur Vorlage gebracht werden konnte. Aus den vorliegenden Bestätigungsschreiben des Kreditinstitutes (Sparkasse1 AG) vom 13.07.2007 und 16.10.2008 geht allerdings in eindeutiger Weise hervor, dass der am 19.05.1999 der X Hotelbetriebs KG zu Kto. Nr. 111 gewährte Kredit der Abdeckung des ebenfalls der besagten KG gewährten Betriebsmittelkredites Konto Nr. 222 gedient hatte, für welchen der Bw. gleichfalls „persönlich mitverpflichtet war“. Wie aus den Bankbestätigungen weiters hervorgeht, war der Betriebsmittelkredit ebenso wie auch der Frankenkredit mit einem zugunsten der Sparkasse1 AG intabulierten Höchstbetragspfandrecht an der im Eigentum des Bw. stehenden Liegenschaft EZ 1 GB Ort2 grundbücherlich besichert.

Diese Bestätigungen wie auch die eidesstattliche Erklärung des ehemaligen Steuerberaters der X Hotelbetriebs KG, Mag. Ma, substituieren das Fehlen des Kreditvertrages zu Konto Nr. 222. Aufgrund der vorliegenden Beweismittel hegt der erkennende Senat keinen Zweifel an der Richtigkeit des diesbezüglichen Berufungsvorbringens, wonach – im Blickwinkel der hier anzustellenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise – eine Umschuldung vorgenommen wurde. Dass die X Hotelbetriebs KG durch die Maßnahme der Umschuldung in einen

Fremdwährungskredit letztlich danach getrachtete hatte, einen für sie günstigeren Zinssatz zu lukrieren, vermag nach Ansicht des UFS dem mithaftenden Gesellschafter (Bw.) nunmehr nicht zum Nachteil gereichen. Umschuldungsmaßnahmen heben nämlich nach Ansicht des erkennenden Senates die betriebliche Veranlassung von Verbindlichkeiten nicht auf (vgl. auch BFH, BStBl 1981 II 462). Dieselbe Betrachtungsweise gilt für jene im Zusammenhang mit der Kreditbesicherung übernommenen akzessorischen Haftungen.

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund einer Bürgschaftsverpflichtung oder einer sonstigen übernommenen Haftung (Schuldbeitritt oä.) für Schulden der Gesellschaft eine Leistung, so ist darin eine Einlage zu erblicken (VwGH 17.12.1998, [97/15/0122](#), uva.). Die Einlage des Gesellschafters einer Personengesellschaft erhöht den Stand seines Kapitalkontos. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn (-verlust) aus. Scheidet ein Mitunternehmer mit einem negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, dann entsteht jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen muss (§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG), und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts (*Doralt*, Einkommensteuer Kommentar, § 24 Tz 196). Dies gilt unabhängig davon, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden, auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (VwGH 27.5.1998, [94/13/0084](#)). Ein Veräußerungsgewinn entsteht auch dann, wenn die Mitunternehmerschaft etwa durch Konkurs beendet wird. Die Erfassung des negativen Kapitalkontos ist auch sachlich gerechtfertigt, weil der ausscheidende Gesellschafter, die Verluste, die zu dem Negativstand führten, in der Regel steuerlich geltend machen konnte (VwGH 21.2.1996, [94/14/0160](#)).

Die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung einer Einlage iSd § 4 Abs. 1 EStG eignet sich nicht für eine Rückstellung. Wenn die Heranziehung aus einer zugunsten einer Personengesellschaft eingegangenen Haftungsübernahme für Schulden der Gesellschaft erst nach der Veräußerung der Beteiligung erfolgt, muss es im Jahr der Heranziehung zu einer nachträglichen Korrektur des Veräußerungsgewinnes kommen (vgl. VwGH 17.12.1998, [97/15/0122](#)).

Auch der Glosse von *Quantschnigg* zur Besprechung des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 25.9.1985, 83/13/0186, in RdW 1985, 390, liegt der zutreffende Gedanke zugrunde, dass der Umstand, ob der Gesellschafter vor oder nach dem Abtreten des Gesellschaftsanteiles aus der Bürgschaft (Interzession) zur Haftung herangezogen wird, nicht grundsätzlich zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen führen soll. Da der Zeitpunkt der Inanspruchnahme aus einer eingegangenen Haftungsverpflichtung prinzipiell keinen Einfluss auf die steuerliche Folge der Zahlung haben darf, muss auch die nachträgliche Zahlung zu

jenem Besteuerungsergebnis führen, das jenem bei einer früheren Haftungsinanspruchnahme vergleichbar ist.

Die für die steuerliche Beurteilung des gegenständlichen Falles entscheidende Frage lautet, ob der Umstand, dass die gebotene Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG infolge des Eintritts der absoluten Verjährung behördenseits unterblieb, nunmehr berechtigt, den als nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG zu qualifizierenden Zahlungen die Anerkennung zu versagen.

Fakt ist, dass im vorliegenden Fall angesichts des negativen Kapitalkontos des Bw. (in Höhe von € 393.066,28/S 5,408.709,90) im Zeitpunkt der steuerlichen Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit der X Hotelbetriebs KG, ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln und zu versteuern gewesen wäre. Damit unterscheidet sich der vorliegenden Sachverhalt wesentlich von dem, welcher dem verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis Zl. 97/15/0122 zugrunde liegt, wo infolge eines unentgeltlichen Betriebsüberganges ein Veräußerungsgewinn ab ovo nicht zu ermitteln war. Eine Nachholung der Besteuerung des Veräußerungsgewinnes ist gegenständlich allerdings aufgrund der eingetretenen absoluten Verjährung nicht mehr möglich. Unbestritten ist auch, dass das diesbezügliche Versäumnis in der Sphäre des Finanzamtes lag. Wie aus den Verwaltungsakten der X Hotelbetriebs KG zu entnehmen ist, erfolgte die einheitliche und gesonderte Feststellung in Hinblick auf die ungewisse wirtschaftliche Situation der KG mit Bescheid vom 05.11.1999 zunächst vorläufig und wurde mit Bescheid vom 16.05.2006 eine endgültige Festsetzung verfügt. Erst nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) in Bezug auf die Feststellung 1996 wurde mit Bescheid vom 02.05.2007 eine neuerliche Sachentscheidung getroffen und dabei ab dem Stichtag 30.11.1996 auf Liebhaberei erkannt.

Wenn die Behörde – aus welchen Gründen auch immer – aus Anlass der Einstufung eines Betriebes als Voluptuarbetrieb es unterlässt, einen Veräußerungsgewinn zu ermitteln bzw. in Ansatz zu bringen, so kann dies nach Ansicht des erkennenden Senates nicht dazu führen, dass nachträgliche mit dem Betrieb verhaftete Ausgaben iSv § 32 Z 2 EStG – quasi in compensando – nicht anerkannt werden. Eine derartige von Seiten des Finanzamtes relevierte Rechtsansicht würde gegen den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (vgl. [§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#)) verstoßen. Für ein Abgehen von diesem Grundsatz in Form einer Rückwirkung bedarf es nach Ansicht des erkennenden Senates eines expliziten gesetzlichen Auftrages, wie dies etwa im Bereiche des Verlustvortrages (§ 18 Abs. 6 EStG) oder bei Progressionsermäßigungen (vgl. § 37 EStG) vorgesehen ist. Für Sachverhalte wie den gegenständlichen gibt es keine gesetzliche Anordnung, die eine Aufrechnung bzw. Saldierung von nachträglichen

Betriebsausgaben mit unrichtigerweise nicht festgesetzten Veräußerungsgewinnen zulassen würde.

Wenn die Amtspartei die Bestimmung des [§ 295a BAO](#) anzieht und im Schlagendwerden der Haftungsübernahme ein rückwirkendes Ereignis erblickt, welches die Bestimmung des [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) unanwendbar mache, so vermag der erkennende Senat auch dieser Auffassung aus folgenden Gründen nicht zu folgen: Der VwGH hatte im Verfahren Zl. 2006/15/0151 zu beurteilen, ob in einer nachträglich entstandenen Uneinbringlichkeit einer Forderungen ein nachträgliches Ereignis im Sinne des § 295a BAO zu erblicken sei. Der Gerichtshof teilte die Ansicht der belangten Behörde, wonach die Bestimmung des § 32 Z 2 EStG jener des § 295a BAO vorgehe. Die Norm des [§ 295a BAO](#) sei – so der VwGH – eine reine verfahrensrechtliche Anordnung, welche in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze nehme. Es sei vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukomme. Damit sei anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliege. Im Falle des Vorliegens von nachträglichen Betriebsausgaben würde die Spezialbestimmung des § 32 Z 2 EStG die Norm des § 295a BAO derogieren.

Aus all diesen Erwägungen ergibt sich, dass dem Begehren auf steuerliche Anerkennung jenes Betrages, welcher im Berufungsjahr aus dem Titel einer Haftungsübernahme zugunsten der X Hotelbetriebs KG gezahlt wurden, Berechtigung zukommt. Limitiert werden die als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennenden Aufwendungen allerdings mit jenem Betrage, welcher im Zeitpunkt der Liebhabereiqualfikation, sohin per 30.11.2006, aushaftete (ds. € 370.735,68).

2. Pendlerpauschale

Die Zuerkennung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG (€ 2.421,-) steht zwischen den Verfahrensparteien außer Streit. Die Amtsvertreterin beantragte die Stattgabe der Berufung in diesem Punkte und folgt damit der vom Finanzamt hinsichtlich der Folgejahre vorgenommenen rechtlichen Beurteilung.

Dem diesbezüglichen Begehren wird daher Folge gegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Jänner 2012