



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Andrea Müller-Dobler, Ing. Helmut Jörg und Dr. Robert Zsifkovits im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla über die Berufungen des Bw., vertreten durch Attesta Wthd GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1180 Wien, Hockegasse 22, vom 11. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, vom 25. Juli 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 und Einkommensteuer für das Jahr 1999, sowie gegen die Bescheide vom 29. September 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 und Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2003 nach der am 5. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2003 wird geändert.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuer 1999

Beim Bw., einem Rechtsanwalt wurde für die Jahre 1998 bis 2000 eine abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt, die u.a. folgende Feststellung getroffen hat:

Tz 13) Die Honorare sind im Jahr 1998 um 49.583,33 S zuzüglich 20% Umsatzsteuer zu erhöhen:

	<u>1998</u>
Honorare laut Erklärung	4.513.048,52 S
zuzüglich Honorare laut Betriebsprüfung	49.583,33 S
Honorare gesamt netto	4.562.631,85 S
zuzüglich 20% Umsatzsteuer	912.526,37 S

Tz 14) Fremdgelder/Honorare

Im Zuge der Überprüfung der vom Bw. für jeden Klienten geführten Fremdgeldkonten wurde festgestellt, dass das Konto Nr. 90026 mit der Bezeichnung "A. Klein/Diverse" mit einem Eröffnungsstand per 1.1.1998 in Höhe von 59.500 S erfolgsneutral verbucht wurde. Dieser Stand wird im gesamten Prüfungszeitraum hindurch in der gleichen Höhe erfolgsneutral belassen, ohne dass ein Niederschlag auf der Erlösseite stattfindet.

Dieser so als Fremdgeld behandelte Betrag wird von der Betriebsprüfung den Einnahmen als Honorar hinzugerechnet, da der erfolgsneutrale Charakter (Fremdgeld, bzw. Durchlaufer) nicht nachgewiesen werden konnte.

	<u>1998</u>
Gewinnerhöhung laut Betriebsprüfung	49.583,33 S

Tz 15) Darlehensausfall 1999

Der Bw. hat am 8. Juli 1996 laut Pfandbestellungsurkunde OZ und HH ein Darlehen von insgesamt 1,380.000 S gegeben. Aus der Schuld und Pfandbestellungsurkunde vom 8. Juli 1996 geht hervor, dass diese den Darlehensbetrag zur Finanzierung der beabsichtigten und notwendigen Kapitalerhöhung der Fa. A benötigten. Am 11. Juli 1996 wurde der Betrag von

1,380.100 S vom Bw. direkt an die Fa. A überwiesen. Ein schriftlicher Darlehensvertrag darüber wurde nicht errichtet. Der Pfandbestellungsurkunde ist allerdings zu entnehmen, dass die Rückzahlung bis 31. Dezember 1996 zu leisten ist und dass eine Verzinsung mit 10% vorgesehen ist. Als Sicherheit wurde die Eintragung eines Pfandrechtes bis zum Höchstbetrag von 1,800.000 S bezüglich mehrerer den Darlehensnehmern gehörenden Liegenschaften (Grundbuch x) vereinbart.

Der Bw. war Rechtsvertreter der Fa. A und wie in den Besprechungen vom 26. März 2003 und 12. Mai 2003 angegeben, ein persönlicher Freund von OZ und HH. In einem an das Bundesministerium für Finanzen gerichteten Schreiben vom 2. Juli 2001 gibt der Bw. auch mehrmals an, dass er derart in die Geschäftsführung der Fa. A involviert war, dass im Konkursverfahren eine Haftung aufgrund dieses Umstandes drohte, obwohl er keine formelle Funktion innehatte.

Am 18. April 1997 wurde über die Fa. A der Konkurs eröffnet. Der Bw. hat im Konkursverfahren zwar seine Honorarforderungen als Rechtsanwalt (638.161,65 S) angemeldet, während hingegen die Darlehensforderung nicht angemeldet wurde, da die Darlehenshingabe nicht an die Fa. A erfolgte, sondern an Herrn OZ und Frau HH. In dem an das Bundesministerium für Finanzen gerichteten Schreiben wurde dies allerdings mit der drohenden Haftung im Konkursverfahren begründet.

Die zur Sicherheit gegebenen Liegenschaften wurden in der Folge zwangsversteigert. Der Bw. hat aus dem Erlös dieser Zwangsversteigerungen keine Darlehensrückzahlungen erhalten. Die x-Bank, die diese Zwangsversteigerungen veranlasst hat, war im Grundbuch mit Höchstbetragspfandrechten von insgesamt 11,000.000 S eingetragen, die Liegenschaften wurden jedoch um 12,075.000 S verkauft. Im Betriebsprüfungsverfahren wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass der Bw. versucht habe, den offenen Darlehensbetrag gegenüber den Darlehensschuldern einzufordern.

Im Jahr 1999 hat der Bw. den Darlehensausfall in seiner Einnahmen- Ausgabenrechnung (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988) als Aufwand geltend gemacht (1,253.706 S). Der Bw. bezieht sich dabei auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, welche den Darlehensverlust als Betriebsausgabe grundsätzlich zulassen.

Rz 1514 EStR: Darlehensforderung, Darlehensverlust

Eine Darlehensforderung gehört dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn bei der Hingabe des Darlehens betriebliche Interessen im Vordergrund stehen (VwGH vom 13.12.1963, 865/61). Eine Darlehensforderung ist dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen, wenn der Unternehmer das Darlehen Verwandten überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen gewährt (VwGH vom 20.9.1988, 87/14/0168; VwGH vom 23.10.1990, 90/14/0080).

Wird unter Vorwegnahme einer Erbschaft ein Betriebsvermögen unentgeltlich an ein Kind übertragen und diesem aufgetragen, den Anspruch eines anderen Kindes in der Weise zu

befriedigen, dass es die Forderung des abzufindenden Kindes in der Bilanz als Darlehen ausweist, so handelt es sich bei dem Darlehen um keine Betriebsschuld. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen (Zinsen, Wertsicherungsbeträge) sind keine Betriebsausgaben (VwGH vom 4.11.1980, 0804/1980).

Ist die Darlehensgewährung betrieblich veranlasst, ist auch der entsprechende Darlehensverlust steuerlich beachtlich (VwGH vom 19.3.1980, 2143/77). Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 liegt die Gewinnminderung in dem Zeitpunkt vor, in welchem der Verlust feststeht (VwGH vom 13.5.1981, 2535/80).

Für den Betriebsausgabencharakter eines Freiberuflers in Zusammenhang mit Darlehensgewährungen zu Gunsten von Klienten kommt es entscheidend darauf an, ob ein bestimmtes Verhalten in Ausübung des Berufes gesetzt wird oder ob die Berufsausübung dazu nur eine Gelegenheit schafft. Das Vorstrecken diverser Gebühren ist dabei als in Ausübung des Berufes eines Rechtsanwaltes getätigt anzusehen. Keine Betriebsausgabe stellt hingegen das Vorstrecken eines Geldbetrages zur Vermeidung einer drohenden Insolvenz eines Klienten (VwGH vom 28.1.1998, 95/13/0260) sowie die Gewährung eines Darlehens an einen anderen Rechtsanwalt, mit dem ein Anwalt anlässlich eines Prozesses (als Vertreter einer anderen Prozesspartei) zu tun hat (VwGH vom 15.2.1984, 81/13/0150), dar.

Für die Betriebsprüfung stellte sich daher die Frage inwieweit die Darlehenshingabe durch den Betrieb des Bw. veranlasst war. Dazu wurde festgestellt, dass die Darlehenshingabe nicht an die Fa. A erfolgte, sondern an deren Gesellschafter. Ein betrieblicher Zusammenhang über zu erwartende Honorareingänge könne daher nicht hergestellt werden, da keine Geschäftsbeziehung zwischen den Gesellschaftern und dem Bw. bestehe. Weiters bestehe - entsprechend den Angaben des Bw. - ein persönliches Naheverhältnis zu den Darlehensnehmern. Zusätzlich müsse berücksichtigt werden, dass der Bw. durch dieses Naheverhältnis derart in die Geschäftsführung der Fa. A integriert war, dass vom Masseverwalter eine Haftungsinanspruchnahme in Erwägung gezogen wurde.

Die Betriebsprüfung leitet daraus ab, dass die Darlehensgewährung nicht durch den Betrieb des Bw. veranlasst wurde, sondern auf der persönlichen Beziehung des Bw. zur Fa. A bzw. zu den Gesellschaftern OZ und HH beruhte.

Sowohl die Rechtsprechung (VwGH vom 4.4.1990 86/13/0116) als auch die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 1514) vertreten die Meinung, dass es nicht zu den Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes gehöre, Not leidende Klienten durch die Gewährung von Krediten zu unterstützen.

Die geltend gemachten Aufwendungen aus dem Darlehensausfall wurden daher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt. Folglich wurde der Gewinn im Jahr 1999 um 1,253.706 S erhöht.

Tz 16) Luxustangente Range Rover

Für den vom Bw. betriebenen Range Rover wird von der Betriebsprüfung eine Luxustangente von 40.000 S jährlich ausgeschieden.

Das Finanzamt hat entsprechend der Feststellungen der Betriebsprüfung das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und entsprechende Bescheide erlassen.

Mit Schreiben vom 5. September 2003 erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 und führte begründend aus:

1. Einkommensteuerbescheid 1999

Im Einkommensteuerbescheid wurde die in der Einkommensteuererklärung geltend gemachte (und von der Betriebsprüfung der Höhe nach nicht beanstandete) Betriebsausgabe im Zusammenhang mit dem Verlust eines Darlehens in Höhe von 1,253.706 S nicht berücksichtigt, was von der Betriebsprüfung mit der mangelnden betrieblichen Veranlassung der Darlehensgewährung begründet wurde.

Zu diesem Darlehensverlust ist grundsätzlich zu sagen, dass die Fa. A langjähriger Klient vom Bw. war und der Bw. daher im Jahre 1996 dem Unternehmen Geld zur Überbrückung zur Verfügung gestellt, dieses Geld in der Folge nicht mehr zurück erhalten hat.

Die Betriebsprüfung begründet die fehlende betriebliche Veranlassung in ihren erstmals in der Schlussbesprechung vorgelegten Erläuterungen, die ident mit den Erläuterungen im Betriebsprüfungsbericht sind, mit folgenden Feststellungen und Wertungen:

a) Die Darlehenshingabe erfolgte nicht an die Fa. A, sondern an deren Gesellschafter. Ein betrieblicher Zusammenhang könne daher nicht hergestellt werden, da keine Geschäftsbeziehung zwischen den Gesellschaftern und dem Bw. bestehe (BP-Bericht, Tz 15, S. 2 unten).

Hiezu ist folgendes festzuhalten: Bei OZ und HH handelt es sich um die Mehrheitsgesellschafter des Unternehmens, eine Differenzierung der Geschäftsbeziehung zum Unternehmen und zum Mehrheitsgesellschafter sei daher eine formale und in der wirtschaftlichen Praxis nicht gerechtfertigte, da der Mehrheitsgesellschafter ja letztlich die Entscheidungen im Unternehmen treffe.

Weiters forderte die Bank (siehe Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen, S. 3 unten) eine Kapitalzufuhr der Gesellschafter, um ihrerseits weiter zu finanzieren. Der Bw. war nicht Gesellschafter, konnte somit nur die Gesellschafter bei deren Kapitalzufuhr an die Gesellschaft unterstützen.

Die gewählte Vorgangsweise (Darlehenseinräumung an die Gesellschafter, aber Überweisung gleich direkt an die Gesellschaft) entsprach auch der besseren Absicherung des Bw., der dadurch eine Forderung an die Gesellschafter hatte und von ihnen ein Pfandrecht eingeräumt erhielt. Durch die direkte Überweisung des Geldbetrages an die Fa. A wurde aber

sichergestellt, dass das Geld ins Unternehmen floss und damit die Bedingung der Bank erfüllt war, nämlich das Unternehmen weiter zu finanzieren.

Zusammenfassend lässt sich somit sagen, dass der betriebliche Zusammenhang sehr wohl gegeben war, das Argument der Betriebsprüfung ist rein formal aufgebaut und geht dadurch ins Leere.

b) Es habe ein persönliches Naheverhältnis zwischen dem Bw. und den Darlehensnehmern (BP-Bericht, Tz 15, S.1, Mitte und S 3. oben) bestanden.

Die Fa. A war seit rund 10 Jahren Klient vom Bw. Im Laufe dieser Zeit entwickelte sich ein gutes Verhältnis zum Unternehmen und zu den Gesellschaftern. Mit OZ bestand ein Du-Verhältnis. Dies wurde auch erwähnt und sei nichts ungewöhnliches. Davon zu unterscheiden ist jedoch ein freundschaftliches Verhältnis, welches nicht vorlag und wovon in den Besprechungen mit der Betriebsprüfung daher auch nicht die Rede sein konnte. Die diesbezüglichen Behauptungen der Betriebsprüfung (Tz 15, S. 1 Mitte) können nur aus der nahezu von Anfang an erkennbaren Absicht resultieren, die Darlehensgewährung als Privatangelegenheit zu behandeln, oder aus einer Verwechslung von Du-Bekanntschaft und wirklicher Freundschaft.

Die Darlehensgewährung erfolgte daher nicht aufgrund des Du-Verhältnisses, sondern aufgrund der intensiven Zusammenarbeit mit dem Unternehmen und damit wegen der Sicherung der bestehenden und der künftigen Honorare. An dieser Stelle sei auch nochmals erwähnt, dass ja auch der neue Verkaufschef HS sich bereit erklärte, 300.000 S zur Verfügung zu stellen, also an das Unternehmen glaubte. Der Bw. befand sich daher in der aus damaliger Sicht nicht unrealistischen Erwartung, durch seinen (als kurzfristig rückzahlbar geplanten) Einsatz den Klienten zu sanieren und damit seine (bestehenden und künftigen) Honorare zu sichern.

c) Unklar ist, warum der Bw. aus der Versteigerung der Liegenschaften keine Darlehensrückzahlungen erhalten hat (BP-Bericht, Tz 15, S. 1 unten).

Die Betriebsprüfung gibt an, dass die x-Bank im Grundbuch an erster Stelle mit 11.000.000 S besichert war, die Liegenschaften aber um 12.075.000 S verkauft wurden und der Bw. somit als im 2. Rang besicherter Gläubiger einen (Groß)Teil seines Darlehens zurückerhalten hätte müssen.

Dazu führt der Bw. folgendes aus: Auf den Liegenschaften EZ 00 und EZ 01 war eine Simultanhypothek in Höhe von 4.000.000 S im 1. Rang zugunsten der x-Bank eingetragen, auf den Liegenschaften EZ 02 und EZ 03 eine Simultanhypothek in Höhe von 7.000.000 S im 1. Rang zugunsten der x-Bank. Auf allen vier (den Gesellschaftern OZ und HH gehörenden) Liegenschaften war im 2. Rang eine Simultanhypothek in Höhe von 1.800.000 S zugunsten des Bw. eingetragen, als Sicherstellung für das Darlehen.

Wie dem Versteigerungsedikt zu entnehmen ist, fand am 2. April 1998 die Versteigerung der Liegenschaften statt, bei der die Liegenschaften um insgesamt 9,095.000 S (6,075.000 S + 3,020.000 S) versteigert wurden, somit der Veräußerungserlös zur Gänze der im 1. Rang mit 11,000.000 S besicherten Sparkasse zufiel. Für den Bw. im 2. Rang blieb kein Erlös über.

2. Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 1999

Betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens führte der Bw. aus:

- a) Es müssen gemäß § 303 Abs. 4 BAO Tatsachen neu hervorkommen und
- b) die Ausübung des Ermessens, welches die Behörde bei der Wiederaufnahme hat, muss ordnungsgemäß erfolgen.

Im vorliegenden Fall wurde der Darlehensverlust in Höhe von 1,253.706 S in der Einkommensteuererklärung gesondert ausgewiesen als "Darlehensausfall (gemäß Anfrage vom Bundesministerium für Finanzen)" und damit offen gelegt. Es liege somit keine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 4 BAO vor. Die fehlende Berücksichtigung der Luxustangente für den Pkw in Höhe von 40.000 S wurde hingegen erst im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt.

Bei der Prüfung der Frage der Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme ist gemäß den Ausführungen von Stoll, BAO-Kommentar, S. 2929 ff zweistufig vorzugehen. Zuerst ist die Frage zu klären, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind. Dies sei hinsichtlich der Luxustangente zu bejahen, hinsichtlich des Darlehensausfalls zu verneinen.

Wenn Tatsachen neu hervorgekommen sind, ist die Wiederaufnahme keinesfalls zwingend, sondern liege diese im Ermessen der Behörde, welches gemäß § 20 BAO nach Billigkeit (Rechtssicherheit für den Abgabepflichtigen) und Zweckmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) auszuüben ist.

Ein grobes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der Wirkung der Wiederaufnahme führe gemäß Stoll, BAO, S. 2939 f und der dort angeführten Judikatur, zu einer Unzulässigkeit der Wiederaufnahme, da das Gewicht der Billigkeit stärker sei als jenes der Zweckmäßigkeit.

Im vorliegenden Fall bilde ein Wiederaufnahmegrund von 40.000 S die Grundlage dafür, dass der Bescheid eine Änderung um 1,293.706 S erfahre. Das Verhältnis zwischen Wiederaufnahmegrund und Auswirkung beträgt somit 1:32. Dies sei nach Ansicht des Bw. ein grobes Missverhältnis, das die Wiederaufnahme nicht rechtfertige, überhaupt, da jede Begründung dafür fehle.

Es wird daher beantragt, den Wiederaufnahmebescheid aufzuheben und den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid aufrecht zu lassen.

Woher die Betriebsprüfung andere Summen habe, ist für den Bw. nicht nachvollziehbar. Im Gegensatz zu den Betriebsprüfungsfeststellungen sei es aufgrund der nachweislich gegebenen Fakten jedoch klar, dass aus der Versteigerung keine Darlehensbedienung an den Bw. erfolgen konnte.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung, die erstmals in der Schlussbesprechung vorgelegt wurden, entsprechen damit in wesentlichen Punkten nicht den Gegebenheiten. Der Grund für die Darlehensgewährung liege entgegen diesen Behauptungen ausschließlich – wie in der seinerzeitigen Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen ausgeführt wurde – in der Bestrebung, den Fortbestand eines wichtigen Klienten und damit bestehende und künftige Honorare zu sichern.

Vor diesem Hintergrund sei auch die rechtliche Würdigung zu sehen, die seinerzeit das Bundesministerium für Finanzen in der Anfragebeantwortung vorgenommen hat, auf die die Betriebsprüfung nicht eingegangen sei.

Aus der dort zitierten Judikatur (VwGH vom 30.9.1999, 97/15/0101) gehe klar hervor, dass das Eingehen einer finanziellen Verpflichtung für den Klienten (im konkreten Fall Bürgschaft) sehr wohl betrieblich veranlasst sein könne. Laut Bundesministerium für Finanzen *"greife es daher zu kurz, wollte man aus dem Rechtssatz des Erkenntnisses VwGH 28.1.1998, 95/13/0260 generell ableiten, dass eine Darlehensgewährung an Klienten zur Abwendung einer Insolvenz unter keinen Umständen betrieblich veranlasst sein könne"*.

Die Tatsache, ob ein Verhalten im Rahmen der beruflichen Obliegenheiten gesetzt wurde, könne nur ein erster Maßstab sein. Es sei keinesfalls so, dass der Betriebsausgabenbegriff für Freiberufler ein engerer sei als in übrigen Fällen. Maßnahmen zur Sicherung und Erhaltung des Klienten sind betrieblich veranlasst (VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092). Die Entscheidung müsse für jeden Einzelfall getroffen werden, indem die Veranlassung geprüft wird. Diese Prüfung muss jedoch objektiv erfolgen und kann nur dann zu einer richtigen rechtlichen Würdigung führen.

Es wird daher beantragt, den aus dem Darlehensausfall resultierenden Aufwand, der der Höhe nach von der Betriebsprüfung geprüft und für in Ordnung befunden wurde, als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Für den Fall einer Vorlage dieser Berufung unmittelbar an die Abgabenbehörde 2. Instanz beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Als Beilage zur Berufung legte der Bw. das Ansuchen um Rechtsauskunft an das Bundesministerium für Finanzen vom 2. Juli 2001 bei:

Wir sind eine Kanzlei mit nationaler und internationaler Klientel. Unsere Frage ist, wie die Finanzverwaltung in Zukunft die nachstehende Problematik (siehe Sachverhaltsdarstellung) zu behandeln gedenkt.

Allgemein anerkannt in Lehre und Rechtsprechung ist, dass der Verlust eines Darlehens, welches betrieblich veranlasst ist, auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 steuerlich beachtlich ist (EStR 2000, RZ 1514).

Umstritten war in der Vergangenheit die Frage, ob ein Rechtsanwalt, der seinem Klienten ein Darlehen gewährt (oder eine Bürgschaft übernimmt) dies in Ausübung seines Berufes macht oder ob die Berufsausübung dazu nur eine Gelegenheit schafft. In seinem Erkenntnis vom 28.1.1998, VwGH 95/13/0260 verweist der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich auf seine ständige Rechtssprechung seit 1981 und sieht die Darlehensgewährung zur Sicherung offener Honoraransprüche als über das Berufsbild des Rechtsanwaltes hinausgehend. Er bringt dabei aber keine neuen Argumente, die dem sich ändernden Berufsbild des Rechtsanwaltes Rechnung tragen.

Das klassische Bild des Freiberuflers hat sich nach unserer Erfahrung in den letzten 15 Jahren, insbesondere aber seit dem Beitritt zur EU wesentlich und teilweise dramatisch geändert. In nahezu allen Berufsordnungen wurden die Werbeverbote stark gelockert, die Honorarordnungen haben großteils nicht mehr verbindlichen Charakter, die den Freiberuflern vorbehaltenen Aufgaben wurden reduziert. Gleichzeitig drängen große internationale Rechtsanwaltskanzleien auf den österreichischen Markt bzw. entstehen auch in Österreich durch Zusammenschluss in zunehmenden Ausmaß große Kanzleien, sodass der Wettbewerb für die kleineren Kanzleien zunehmend härter wird, zum Teil sogar auch existenzbedrohende Ausmaße annimmt – siehe angeschlossenen Artikel aus der Zeitschrift "Anwalt aktuell", Ausgabe 1/4, Juni 2001. Zunehmend wird von den Klienten der wirtschaftliche Aspekt und der wirtschaftliche Nutzen der Rechtsberatung mehr in den Vordergrund gestellt, dass Honorare im Verhältnis zum Geschäftserfolg des Unternehmens gesetzt werden.

Vor dem Hintergrund dieses veränderten Umfeldes und veränderten Berufsbildes ist auch die bisherige Rechtssprechung als nicht mehr zeitgemäß zu betrachten. Vielmehr ist zurückzugreifen auf die allgemeine Definition der Betriebsausgaben als "Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind" (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Nach der Rechtssprechung liegen Betriebsausgaben dann vor, wenn sie aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) anfallen (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz Tz 231 zu § 4). Dies entspricht auch dem Grundprinzip der Einkommensbesteuerung, nämlich die Steuersubjekte nach deren Leistungsfähigkeit nach dem objektiven Nettoprinzip zu besteuern (s. dazu Tipke/Lang, Seite 214 folgende).

Da der Betriebsausgabenbegriff eher weit auszulegen ist (so genügt bereits die mittelbare betriebliche Veranlassung) wird die betriebliche Veranlassung erst dort enden, wo auch eine private Veranlassung hinzukommt. Diese liegt im gegebenen Fall (siehe Sachverhaltsdarstellung) jedoch nicht vor. Die Darlehensgewährung erfolgte ausschließlich aus betrieblichen Gründen, um einem für die Kanzlei wertvollen Klienten, der nach damaligem Wissenstand in einer schwierigen, aber bewältigbaren Lage war, die Weiterführung seines Unternehmens zu ermöglichen und dadurch mit diesem Klienten auch in Zukunft Honorare zu erzielen.

Die Eingabe richtet sich gegen die bisherige Meinung der Finanzverwaltung, weil es nicht möglich ist, dass gerade das Bundesministerium für Finanzen Feststellungen trifft, die an sich der jeweiligen Rechtsanwaltskanzlei vorbehalten sind. Es ist nicht möglich, einem Anwalt berufsschädigende Tätigkeiten vorzuhalten, wenn gleichzeitig unter Aufsicht der

Finanzverwaltung Banken Tätigkeiten ausüben, die mit ihrer Tätigkeit überhaupt nicht in Einklang stehen, wie z.B. Reisebüroagenden.

Wir ersuchen daher unter Zugrundelegung der allgemeinen Bestimmungen bezüglich des Betriebsausgabenbegriffes den in der Vergangenheit stark geänderten Rahmenbedingungen und somit dem geänderten Berufsbild des Rechtsanwaltes Rechnung zu tragen und ersuchen um Klärung, wie in Zukunft die Finanzverwaltung diese Angelegenheit einer steuerlichen Behandlung zuzuführen gedenkt.

Als Beilage zum Ansuchen um Rechtsauskunft an das Bundesministerium für Finanzen legte der Bw. eine Sachverhaltsdarstellung betreffend seines Engagements als Rechtsanwalt und ständiger Rechtsbeistand der Geschäftsführung der Fa. A bei:

"Gegenständlicher Schaden betrifft mein Engagement als Rechtsanwalt und ständiger Rechtsbeistand der Geschäftsführung der

Firma A

Q

Ich habe seit Beginn meiner Tätigkeit als selbständig eingetragener Anwalt, somit seit mehr als zehn Jahren meine Kanzlei auf die Fa. A ausgerichtet. Im Konkreten bedeutet dies, dass ich erhebliche Umsätze mit der Fa. A bei selbst, aber auch indirekt im Wege deren Empfehlung meiner Kanzlei potente Klienten vermittelt wurden, erwirtschaftete. Meine Kanzlei konnte durch diesen Klienten erhebliche wirtschaftliche und reputationsmäßige Erfolge verzeichnen. Dies führte unter anderem dazu, dass ich meine Kanzlei personell erweitert und auch in Bezug auf die technische Ausstattung auf modernsten Stand gebracht habe.

Es war daher jede Maßnahme notwendig, einen so wichtigen und potenten Klienten nicht zu verlieren. Dass es letztlich nicht gelungen ist, trotz aller erdenklicher Maßnahmen, wie finanzieller Beistand, Mitwirkung an den Agenden der Geschäftsführung, laufender Beratung usw., diesen Klienten für die Zukunft zu erhalten, war selbst bei advokatorischer Vorausschau und Vorsicht, wie noch im nachfolgenden dargestellt wird, nicht zu erwarten.

Wie bereits erwähnt, habe ich die obige Firma seit Anfang des Jahres 1990 vertreten. In dieser Eigenschaft habe ich sämtliche rechtliche, unter anderem auch wirtschaftliche Transaktionen nicht nur beratend vorgenommen, sondern im Laufe der Zeit, was in der, wie noch dargestellt wird, nicht als üblich zu bezeichnenden Gesellschafts- und Geschäftsführerkonstellation begründet lag, maßgeblich als Anwalt auf die Geschäftsführung Einfluss genommen. Dies führte auch letztlich dazu, dass das Unternehmen von K seinen Sitz in das gleiche Gebäude, wie meine Kanzlei, übersiedelte, um mich wirtschaftlich intensiver in die Geschäftsführung zu involvieren.

Die Fa. A, zuletzt im Besitz des Konzernunternehmens Z, ist ein seit über 100 Jahren existierendes über die Grenzen Österreich bekanntes Traditionsunternehmen, welches sogar per Hofdekret ausgezeichnet wurde.

Im Jahre 1995 wurde EH durch den neu installierten Mitarbeiter, Geschäftsführer NW abgelöst. Von ihm hat sich das Unternehmen eine Umsatz- und Ertragssteigerung erwartet, weil er aus der Handelslandschaft kam und dem Vernehmen nach über eine ausgezeichnete Reputation verfügt. Tatsächlich war diese maßgeblich getragene Entscheidung des Hauptgesellschafters, OZ, völlig falsch, weil sich durch die Geschäftsführung unter NW der Umsatz rapide nach unten entwickelte und das Unternehmen in die Verlustzone geriet. Während der Ära des Geschäftsführers NW wurde die Fa. A mit dem in K bei WN existierenden, im Besitz der Familien OZ und HH stehenden Kerzenunternehmens Zk fusioniert. Initiator dieser Unternehmenszusammenführung war ich neben dem noch immer leitenden Manager der Fa. Z und späteren Minderheitsgesellschafter und nebenberuflichen Langzeitgeschäftsführer, EH. NW wurde in einer Krisengeneralversammlung am 4. Dezember

1995 wegen Erfolglosigkeit und manifestierter Unregelmäßigkeiten in der Geschäftsführung seines Amtes enthoben und hat in Ermangelung eines brauchbaren neuen Geschäftsführers wiederum der Mitgesellschafter EH die Geschäftsführung übernommen.

Im Jahre 1996 hat die Fa. A bei zwar rund 50 Mio. ATS Bankverbindlichkeiten, die durch Betriebs- und sonstige Liegenschaften gesichert schienen.

Im Frühjahr 1996 angesichts der prekären Situation konnte der Starverkäufer der C, HS für das Unternehmen gewonnen werden. Seine Aufgabe lag im Wesentlichen darin, die Auslistungen unter der Geschäftsführerära NW in der österreichischen Handelslandschaft abzufedern, was ihm durch sein Konzept im ersten Halbjahr auch eindrucksvoll gelang.

Trotz all dieser Bemühungen hat entgegen der ohnehin vorhandenen Sicherheiten, unter anderem auch Zessionen, völlig unerwartet die Hausbank, welche eine Geschäftsbeziehung über 50 Jahre unterhalten hat, im Sommer 1996 die Weiterfinanzierung des Unternehmens davon abhängig gemacht, dass die Gesellschaft für einen produktionsentscheidenden Ankauf von Rohwachs einen finanziellen Beitrag leistet. Im Konkreten musste das Unternehmen für die Herbst-Winter-Produktion 1997 einen Betrag von rund 3 Mio. ATS aufbringen. Die Bank verlangte die Mittelaufbringung in der Größenordnung der Hälfte dieses Volumens, um diesen Ankauf zu finanzieren. Für den Fall, dass die Aufbringung dieser Mittel nicht erfüllbar ist, stellte die Bank in Aussicht, jede weitere Finanzierung des Unternehmens einzustellen, was mit der Insolvenz unmittelbar verbunden wäre. Die seitens des HS mit dem Handel ausgehandelten Verträgen aber machte den Ankauf des Rohmaterials für die Herbstproduktion zwingend notwendig. Letztlich durch ihn und seine Aktivitäten war es gelungen, dass das Unternehmen in kürzester Zeit wieder bei den großen Handelsketten, wie dem BK, H, S, D Tritt fassen konnte und damit eine vehemente Steigerung des Umsatzes um ca. 60 Mio. ATS verbunden war.

In einer im Sommer 1996 daher eiligst einberufenen informellen Gesellschafterversammlung wurde die bedrohliche Situation dargestellt und erörtert. Dabei stellte sich heraus, dass lediglich EH in der Lage war, diese Forderung der Bank in Form eines stammkapitalerhöhten Darlehens zu erfüllen. Die übrigen Gesellschafter des Unternehmens HH und OZ waren aufgrund ihrer finanziellen Verhältnisse, Bonität und Liquidität nicht in der Lage, diese Mittel aufzubringen. HS war von seinem Erfolg dermaßen überzeugt, dass er sich spontan dazu bereit erklärte dafür einen Betrag von 300.000 S zur Verfügung zu stellen.

Nachdem klar war, dass die Hauptgesellschafter OZ und HH aufgrund deren Bonität nicht in der Lage waren, den auf sie entfallenden Anteil des Einschusses zu erfüllen, habe ich mich dazu bereiterklärt, im Rahmen meiner Kanzlei ein Darlehen aufzunehmen und dem Unternehmen kurzfristig, nämlich bis Ende 1997, zur Verfügung zu stellen.

Zu diesem Zeitpunkt schuldete meiner Kanzlei die Gesellschaft an offenem Honorar etwa 650.000 S ebenso aus der Zusage anlässlich einer Grundstückstransaktion einer hochwertigen Betriebsliegenschaft im Kerngebiet von P ein versprochenes Honorar von 1.000.000 S, welches nach wie vor unberechtigt aushaftete. Ich hatte somit größtes Interesse diesen Klienten am Leben zu erhalten.

Dieses Darlehen wurde durch ein Pfandrecht auf den den Hauptgesellschaftern OZ und HH gehörenden Liegenschaften, die im Herbst 1997 verkauft werden sollten, im zweiten Geldlastenrang hinter der Hausbank der x-Bank besichert. Aufgrund der vor Darlehensgewährung vorgelegten Gutachten war eine ausreichende Sicherstellung des Darlehens im zweiten Rang garantiert und gewährleistet.

Zum Zeitpunkt dieser außertourlichen Finanzierung wurden aber bereits im potentiellen Übernahms- und Beteiligungswerbern in Österreich und der BRD konkrete Verhandlungen geführt, die letztlich unter Einbindung der Bank jedoch zu keinem Ergebnis geführt haben. Die Vermutung liegt nahe, dass unter Mitwirkung der Bank diesen Kaufinteressenten ein finanziell günstigeres Offerte in Aussicht gestellt wurde, wenn diese Interessenten aus der durch Absonderungsrechte gesicherten Liegenschafts- und Produktionsteile das Unternehmen im

Rahmen eines Insolvenzverfahrens kaufen. Vor der drohenden Insolvenz versuchte der Geschäftsführer EH gemeinsam mit der Bank einen stillen Ausgleich herbeizuführen, der allerdings an der Ablehnung des Hauptgesellschafters OZ gescheitert war. Eine der maßgeblichen Bedingungen des EH war, sämtliche Schulden des Unternehmens zu übernehmen, im Gegenzug hätten die Geschwister OZ und HH zur Gänze aus dem Familienunternehmen ausscheiden sollen.

Die Rettungs- und Sanierungsversuche des EH scheiterten letztlich, sodass er keine andere Möglichkeit mehr sah, im Frühjahr 1997 als das Insolvenzverfahren einzuleiten. Im Zuge des Insolvenzverfahrens stellte sich die entgegen den Gutachten bestehende Werthaltigkeit der mir zweitrangig begebenen Sicherheiten heraus, es müsste auch die erstrangig besicherte Hausbank erhebliche Abstriche ihrer im Höchstbetrag besicherte Forderungen hinnehmen.

Das Engagement meiner Kanzlei bezüglich des offenen Honorars und des Kapitalzuschusses war nicht leichtfertig, sondern wie bereits erwähnt durch vier Liegenschaften abgesichert. Dass letztlich diese Sicherheiten durch den von der Sparkasse inszenierten Konkurs wesentlich an Werthaltigkeit verloren, war nicht vorhersehbar. Interessant ist auch, dass der Käufer der Produktionsstätten ein Konkurrenzunternehmen ist, mit dem unter der Führung der Sparkasse vor Konkurseröffnung intensivste Übernahmeverhandlungen geführt wurden.

Als Anwalt war ich selbstverständlich um dringendste Schadensabgrenzung bemüht. Die war auch darin gelegen, dass die Rücknahme meiner verbindlichen mündlichen Zusage zur Verfügungstellung der Mittel mich als Anwalt weit schwerer wirtschaftlich und finanziell getroffen hätte, als ein allfälliger gänzlicher Verlust des Darlehens. Dies zum einen, da die Berufshaftpflichtversicherung bei Vorliegen dieses Sachverhaltes in keinem Falle eine Deckung des Schadens gegeben hätte. Es galt sohin einen Maximalverlust in Höhe des Darlehens sowie Zinsen zu gewähren, dies vor dem Hintergrund drohender Insolvenz mit einem zu diesem Zeitpunkt vorsichtig geschätzten Ausfall in der Höhe von etwa 40 Mio. ATS, welcher Betrag als mögliche Haftung wie ein Damoklesschwert meine Entscheidung ganz klar in Richtung der Einhaltung der Zusage bestimmt hat.

Wie bereits erwähnt, ging mein Engagement als Anwalt in all den Jahren weit über die üblichen standesrechtlichen und rechtlichen Gepflogenheiten hinaus. Der Grund dafür war, handelte es sich um ein ehrwürdiges, österreichisches insbesondere We Traditionsunternehmen und allein um dieses zu erhalten, war jede Vorgangsweise für mich gerechtfertigt und angemessen.

Gerade auch diese Umstände haben mich letztlich dazu veranlasst, die nicht mehr einbringlich zu machende Forderung nicht im Konkursverfahren anzumelden, da seitens des Masseverwalters signalisiert wurde, dass meine Mitwirkung in der Geschäftsführung und der daraus allfällig resultierende Haftungen dann für ihn kein Thema weiterhin sein werde, wenn meinerseits auf die Geltendmachung dieser Forderung im Konkursverfahren verzichtet wird.

Ich habe diesen Sachverhalt letztlich nicht alleine beurteilt, sondern diesen versierten Anwaltskollegen vorgetragen, die letztlich allesamt zu dem einhelligen Ergebnis gelangten, dass die von mir letztlich gewählte Vorgangsweise wohl die einzig richtige sein kann.

Meine Kanzlei hat daher, um größeren Schaden abzuwehren, das von der Kanzlei aufgenommene Darlehen mittlerweile abgedeckt. Der entstandene Schaden ist so erheblich, dass nur mit meinem persönlichen Intentionen die Kanzlei nach wie vor existiert. So ist es mir durch größte Anstrengungen bis zum heutigen Tage gelungen, den existenzbedrohenden Ausfall der Fa. A durch mühevollen Akquisition neuer Klienten zu substituieren, sodass letztlich der jährliche Umsatz heute nahezu gleich ist, wie unter der geschilderten intensiven Zeit der Betreuung der Fa. A. Die Umsatztendenz ist steigend und ist es bereits möglich gewesen, weitere Arbeitskräfte in meiner Kanzlei zusätzlich beschäftigen zu können.

In diesem Sinne habe ich, dem Interesse meiner Kanzlei folgend, unverschuldet diesen Schaden erlitten.

Was die Fa. A und ihre Gesellschafter betrifft, gibt es in meiner Kanzlei eine umfassende und umfangreiche Dokumentation, die ich jederzeit der Finanzverwaltung zur Verfügung stellen kann."

Dies wird vom Bundesministerium wie folgt beantwortet:

1. Das Bundesministerium für Finanzen nimmt zu konkreten, wenngleich abstrahierten Abgabensachverhalten grundsätzlich nicht Stellung, da deren Beurteilung der dafür im jeweiligen Abgabenverfahren zuständigen Behörde obliegt, der das Bundesministerium für Finanzen nicht vorgreift.

2. Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 stellen einen Auslegungsbehelf des Bundesministerium für Finanzen im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung dar. Die Anführung von Rechtssätzen, die aus Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes abgeleitet sind, in den EStR 2000 entbindet das rechtsanwendende Organ grundsätzlich nicht, von einer auf den konkret zu beurteilenden Sachverhalt abgestellten Beurteilung und Würdigung, welche steuerliche Rechtsfolgen aus dem verwirklichten Sachverhalt konkret abzuleiten sind. Es versteht sich damit von selbst, dass die Anführung von Rechtssätzen aus VwGH-Erkenntnissen in den EStR 2000 nicht als Anleitung zur unreflektierten Übernahme von Judikaturaussagen zu verstehen ist, sondern (bloß) eine Entscheidungshilfe für den Rechtsanwender darstellen kann.

3. Die EStR 2000 geben in der Rz 1514 ("Darlehensforderung, Darlehensverlust") und in der Rz 511 ("Bürgschaft") die in zahlreichen Erkenntnissen des VwGH zum Ausdruck gebrachten Ansichten des Gerichtshofes wieder.

Der VwGH hat mehrfach betont, dass es für den Betriebsausgabencharakter im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen eines Freiberuflers zu Gunsten von Klienten entscheidend darauf ankommt, ob ein bestimmtes Verhalten in Ausübung des Berufes gesetzt wird oder ob die Berufsausübung dazu nur eine Gelegenheit schafft. Das Vorstrecken diverser Gebühren ist dabei als in Ausübung des Berufes eines Rechtsanwaltes getätigt anzusehen.

Das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung gehört bei beratenden Berufen (z.B. Notar, Rechtsanwalt, Steuerberater) in der Regel nicht zu den beruflichen Obliegenheiten (vgl. VwGH vom 20.4.1993, 92/14/0232 betreffend Steuerberater; VwGH vom 19.5.1994, 92/15/0171 betreffend Notar; VwGH vom 25.4.1995, 91/14/0239 betreffend Rechtsanwalt). Dies gilt selbst dann, wenn durch die Bürgschaftsübernahme eine drohende Insolvenz des Klienten verhindert und dadurch eine bereits bestehende Honorarforderung gesichert werden soll (VwGH vom 22.2.1993, 92/15/0051; VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092).

Die diesbezüglichen Aufwendungen können bei einem Rechtsanwalt jedoch betrieblich sein, wenn dieser seinen Klienten nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten konnte (VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092; VwGH vom 30.9.1999, 97/15/0101).

Diese aus der Judikatur des VwGH abgeleitete Aussagen, die sich in den Rz 1511 und 1514 der EStR 2000 finden und übrigens auch in der Literatur vertreten werden (vgl. Doralt, § 4 Tz 330, Stichwort "Kreditgewährung an Kunden"; Quantschnigg/Schuch, § 4 Tz 11.3.2 und Tz 39, Stichwort "Bürgschaft", "Darlehen"; Hofstätter/Reichel, § 4 Tz 36 Stichwort "Darlehen-Uneinbringlichkeit"), lassen erkennen, in welcher Weise das Höchstgericht den betrieblichen Veranlassungszusammenhang in Fällen versteht, in denen Aufwendungen aus einem außerhalb des typischen Berufsbildes des Freiberuflers gelegenen Verhalten resultieren. Andererseits ist insbesondere aus den Erkenntnissen vom 21.3.1996, 95/15/0092 und vom 30.9.1999, 97/15/0101 abzuleiten, dass auch Aufwendungen aus einem außerhalb der beruflichen Obliegenheiten gesetzten Verhalten als betrieblich veranlasst angesehen werden können.

Es greift daher zu kurz, wollte man aus dem Rechtssatz des Erkenntnisses vom 28.1.1998, 95/13/0260, generell ableiten, eine Darlehensgewährung an Klienten zur Abwendung einer Insolvenz könne unter keinen Umständen betrieblich veranlasst sein. Das Bundesministerium für Finanzen ist der Auffassung, dass – wie im Fall des Eingehens einer

Bürgschaftsverpflichtung – auch bei Darlehensverlusten bei Freiberuflern Sachverhaltsgestaltungen denkbar sind, bei deren Vorliegen eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe zu erfolgen hat (vgl. etwa Quantschnigg/Schuch, § 4 Tz 39, Stichwort "Darlehen").

4. Das Bundesministerium für Finanzen kann sich im übrigen Ihrer Rechtsansicht nicht anschließen, die Judikatur des VwGH wäre angesichts veränderter Wettbewerbsbedingungen unter Anwälten heute nicht mehr zeitgemäß. Die Kreditgewährung an Klienten gehört (heute wie gestern) definitiv nicht zu den beruflichen Obliegenheiten von Rechtsanwälten, woran die von Ihnen angeführten geänderten Rahmenbedingungen anwaltlichen Handelns nichts geändert haben. Das Bundesministerium für Finanzen teilt aber – mit der Literatur – die Ansicht des VwGH, dass die Beurteilung nach dem Maßstab, ob ein Verhalten im Rahmen der beruflichen Obliegenheiten gesetzt wurde oder eben nicht, als erster und grundsätzlicher Maßstab für die Betriebsausgabeneigenschaft tauglich ist. Dass davon – sachverhaltsbezogen – Abweichungen möglich sind, die im konkreten Einzelfall zu einem abweichenden Ergebnis führen können, ist – wie bereits unter Punkt 3 ausgeführt – dadurch nicht ausgeschlossen.

Das Bundesministerium für Finanzen sieht sich daher nicht veranlasst, die EStR 2000 in den Rz 1511 und 1514 zu ändern.

Hinsichtlich der Berufung nahm die Betriebsprüfung Stellung und führte begründend aus:

Von der Betriebsprüfung ist im gegenständlichen Prüfungsverfahren ein Darlehensausfall nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden. Der Betriebsprüfer wiederholt in der Stellungnahme zunächst seine Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und fügt folgendes ergänzend hinzu.

Für die Betriebsprüfung stellte sich die Frage, inwieweit die Darlehenshingabe durch den Betrieb des Bw. veranlasst war.

Dazu ist festzuhalten, dass die Darlehenshingabe nicht an die Fa. A erfolgte, sondern an deren Gesellschafter. Ein betrieblicher Zusammenhang über zu erwartende Honorareingänge konnte daher nicht hergestellt werden, da keine Geschäftsbeziehung zwischen den Gesellschaftern und dem Bw. bestand.

Außerdem bestand, entsprechend den Angaben des Bw., ein persönliches Naheverhältnis zu den Darlehensnehmern. Weiters müsse berücksichtigt werden, dass der Bw. eben durch dieses Naheverhältnis derart in die Geschäftsführung der Fa. A integriert war, dass vom Masseverwalter eine Haftungsinanspruchnahme in Erwägung gezogen wurde.

Für die Betriebsprüfung war daraus abzuleiten, dass die Darlehensgewährung nicht durch den Betrieb des Bw. veranlasst war, sondern auf der persönlichen Beziehung vom Bw. zur Fa. A bzw. zu den Gesellschaftern OZ und HH.

Sowohl die Rechtsprechung (VwGH v. 4.4.1990 86/13/0116) als auch die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 1514) vertreten die Rechtsansicht, dass es nicht zu den Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes gehöre, Not leidende Klienten durch die Gewährung von Krediten zu unterstützen.

Die geltend gemachten Aufwendungen aus dem Darlehensausfall können daher nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Der Gewinn wurde im Jahr 1999 folglich um 1,645.000 S erhöht.

Der diesbezügliche Sachverhalt ist in der Besprechung vom 12. Mai 2003 mit dem Bw. und dessen steuerlichen Vertreter ausführlich besprochen worden. Die in der Berufung aufgestellte Behauptung, dass die diesbezüglichen Erläuterungen erstmals bei der Schlussbesprechung vorgelegt wurden, sei daher unrichtig. Vielmehr hatte der Bw. auch noch in der Besprechung vom 26. Juni 2003 die Gelegenheit (wie er das zu anderen prüfungsrelevanten Fragen getan hat) Stellung zu nehmen.

Der Bw. differenzierte in seiner Berufungsschrift nicht zwischen der Fa. A und den Mehrheitsgesellschaftern der Fa. A, obwohl auch die Hausbank der Fa. A ausdrücklich eine Kapitalzufuhr der Gesellschafter forderte, was ja verständlich ist, da sonst wieder nur eine Verbindlichkeit in die Bilanz eingeflossen wäre, welche die Kapitalstruktur des Unternehmens nicht verändert hätte. Es ist daher klar festzuhalten, dass die Darlehenshingabe an die Gesellschafter der Fa. A und nicht an die Fa. A direkt erfolgte. Auch der diesbezügliche Darlehensvertrag wurde entsprechend erstellt. Ein betrieblicher Zusammenhang zwischen dem Bw. und der Fa. A, welche Klient des Bw. war, bestehe daher keinesfalls, eine derartige Beziehung hätte den Zweck der Kapitalzufuhr nicht erfüllt und war auch so nicht gewollt und durchgeführt worden.

Der Bw. hat in der Berufung sein persönliches Naheverhältnis zu den Gesellschaftern der Fa. A als nicht so bedeutend darzustellen versucht, obwohl er es während der Betriebsbesichtigung als überaus freundschaftlich dargestellt habe. Es könne allerdings nicht Aufgabe der Betriebsprüfung sein, über "wahre Freundschaft" abzusprechen. Vielmehr erscheint es verwunderlich, dass ein in Wirtschaftsfragen erfahrener Rechtsanwalt den Gesellschaftern eines Klienten, der bereits einen Honorarrückstand von rund 1,650.000 S hat, ein Darlehen in der Höhe von 1,380.000 S einräumt, obwohl bereits zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung klar war, dass die Rückzahlung des Darlehensbetrages, aufgrund der angespannten finanziellen Situation der Empfänger, nicht gewährleistet sei (das Unternehmen der Darlehensempfänger, in dessen Geschäftsführung der Bw. involviert war, hat 9 Monate nach der Darlehenszuzahlung Konkurs angemeldet).

Die betriebliche Veranlassung der Darlehensgewährung bleibt der Betriebsprüfung angesichts der vorliegenden Umstände völlig verborgen, es bleibt daher nur die Möglichkeit, die Gründe für die Darlehensgewährung im außerbetrieblichen Bereich zu suchen, dabei bleiben nur das persönliche Naheverhältnis zwischen dem Bw. und den Darlehensnehmern oder auch, wie bereits im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, Haftungsfragen im Zusammenhang mit der

Geschäftsführung der Fa. A. Dabei handle es sich allerdings keinesfalls um Gründe, die dem Unternehmen "Rechtsanwalt Dr.y" zuzuordnen sind.

Den Ausführungen in der Berufung betreffend Veräußerungserlös der Liegenschaften müsse insoweit gefolgt werden, als der Verkaufserlös von 12,075.000 S auf 9,095.000 S zu korrigieren sei. Der unrichtige Ansatz im Betriebsprüfungsbericht basiere auf einer falschen Auskunft der Bewertungsstelle des Finanzamtes WN. Umso unverständlicher ist es allerdings, dass der Bw. ein Darlehen gewährte, bei dem die einzige Sicherheit eine Liegenschaft ist, die bereits mit 11,000.000 S belastet war und die letztendlich um 20% unter den Werten der im 1. Rang eingetragenen Verbindlichkeiten verkauft wurde. Die im Schriftsatz vom 2. Juli 2001 angeführten Gutachten, welche den Wert der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe dokumentieren sollten, wurden weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Rahmen der Berufung vorgelegt.

§ 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung normiert die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Bw., vertreten durch seinen Steuerberater, richtete eine achtseitige Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen, in der, unter genauer Schilderung des Sachverhaltes, die Rechtsansicht des Bundesministerium für Finanzen eingeholt werden sollte. Er verzichtete dabei auf Nennung des eigenen Namens und erhält eine unverbindliche, aber abschlägige Auskunft: *"Die Kreditgewährung an Klienten gehört (heute wie gestern) definitiv nicht zu den beruflichen Obliegenheiten von Rechtsanwälten....."*.

Obwohl der Bw. die ablehnende Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen kennt, nimmt er trotzdem den Darlehensausfall als Betriebsausgabe in seine Einnahmen-Ausgabenrechnung auf. Er beschränkt sich dabei allerdings auf folgenden Text:

"Darlehensausfall (gemäß Anfrage BMF)". Eine Sachverhaltsdarstellung wird nicht beigefügt. Abgesehen von der Tatsache, dass die Anfrage des Bw. immer von einem Darlehen an einen Klienten spricht, es war allerdings ein Darlehen an die Gesellschafter eines Klienten, reiche die lapidare Anführung "Darlehensausfall (gemäß Anfrage BMF)" nicht aus um einen derart komplexen Sachverhalt (achtseitige Anfrage) offen zu legen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens begründete sich daher nicht nur auf die Ermittlung eines Privatanteiles Kfz sondern ganz wesentlich auf die Beurteilung des gegenständlichen Darlehensausfalles.

Da der gesamte Sachverhalt erst im Betriebsprüfungsverfahren offen gelegt wurde, seien die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens jedenfalls gegeben.

Zum Abschluss darf noch einmal auf die im Betriebsprüfungsbericht dargestellten VwGH-Erkenntnisse und auch auf die Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen hingewiesen werden, welche ganz klar aussagen, dass die Darlehensgewährung nicht zu den betrieblichen Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes zählen und der daraus resultierende Darlehensausfall nicht zu Betriebsausgaben führen dürfe.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung führte der Bw. folgendes aus:

Der Sachverhalt der Darlehensgewährung an die Gesellschafter der Fa. A zwecks Kapitalaufstockung bei der Fa. A sei ausreichend erörtert worden und stehe außer Diskussion. Für die rechtliche Beurteilung als Betriebsausgabe (des Darlehensverlustes) sei jedoch die Veranlassung und damit das Motiv entscheidend. Diesbezüglich werde von der Betriebsprüfung mit nicht stichhaltigen Argumenten versucht, die betriebliche Veranlassung zur Seite zu schieben und eine durch ein angebliches persönliches Naheverhältnis privat veranlasste Ausgabe darzustellen.

Die Darlehenseinräumung an die Gesellschafter der Fa. A und nicht an die Fa. A habe rechtliche und wirtschaftliche Gründe und wurde in der Berufung unter Punkt 1a ausreichend erläutert.

Zum von der Betriebsprüfung angeführten persönlichen Naheverhältnis sei nochmals gesagt, dass – und dies wurde auch nie bestritten – sich im Laufe der Klientenbeziehung ein gutes Verhältnis entwickelte und von OZ dem Bw. das Du-Wort angeboten wurde. Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass der Bw. mit der Schwester von OZ, HH, nicht per Du war. Dies ändere jedoch einerseits nichts daran, dass es sich um keine Freundschaft im echten Sinn handelte. Außerdem würde die Einräumung eines Darlehens in Höhe von 1,380.000 S ohnehin jeden Freundschaftsrahmen übersteigen. Wenn es wirklich eine privat veranlasste Darlehenseinräumung gewesen wäre, so wäre sicherlich auch die Eintragung des Pfandrechts im Grundbuch unterblieben. Zu der Feststellung der Betriebsprüfung, dass zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung klar war, dass die Rückzahlung nicht gewährleistet gewesen war, werde hinzugefügt, dass im Nachhinein eine solche Feststellung leicht zu treffen ist, dass aber im Entscheidungszeitpunkt dies naturgemäß nicht so klar war (wenn es

klar gewesen wäre, wäre das Darlehen sicherlich nicht eingeräumt worden, und zwar unabhängig ob betrieblich oder anders veranlasst).

Das Gleiche gilt für die Ausführungen der Betriebsprüfung zum Veräußerungserlös der Liegenschaften. Natürlich wäre mit dem Wissensstand von heute das Darlehen nicht eingeräumt worden, aber damals wurde der Wert der Liegenschaften als ausreichend angesehen. Es wird darauf verwiesen, dass im Rahmen einer Zwangsversteigerung natürlich nie der optimale Wert einer Liegenschaft erzielt wird.

Zusammenfassend sei daher nochmals wiederholt, dass das Darlehen aus betrieblichen Gründen zur Erhaltung eines Klienten und zur Absicherung von Honoraren gewährt worden war und daher als betrieblich veranlasst einzustufen sei. Man könne aus unserer Sicht nicht aufgrund des heutigen Wissensstandes den Schluss ziehen, dass (aufgrund der Uneinbringlichkeit) eine private Veranlassung vorlag. Das gute Verhältnis zu OZ sei jedenfalls nicht dafür ausschlaggebend gewesen, weil der hohe Darlehensbetrag nicht mit einem guten Verhältnis zu rechtfertigen gewesen wäre (und zwar weder nach damaligem Wissensstand noch nach heutigem Wissensstand).

Bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens wird auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen. Zu den von der Betriebsprüfung zitierten VwGH-Erkenntnissen wird festgehalten, dass es sich dabei um Entscheidungen in Einzelfällen handelte, und dass es dabei immer um die Veranlassung im Einzelfall ging und daher daraus nicht pauschal abgeleitet werden könne, dass die Darlehenseinräumung durch einen Rechtsanwalt nicht betrieblich veranlasst sein könne.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2004 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, dessen Kenntnis im vorangegangenen Verfahren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, bildet somit die primäre rechtliche Voraussetzung für die Berechtigung der Behörde zu einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens, wobei erst dann die Verfügung der Wiederaufnahme unter Beachtung der Grundsätze des § 20 BAO im Ermessen der Behörde liegt. Wie bei allen Ermessensentscheidungen ist daher zwischen A) Rechtsfrage und B) Ermessensfrage zu unterscheiden.

A) Rechtliche Voraussetzungen / Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes:

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher die Rechtsfrage zu beantworten, ob der Tatbestand der Wiederaufnahme des Abgabeverfahrens gegeben ist. Ist dies zu bejahen, so ist in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme verfügt wird.

Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände.

Wiederholt hat der Verwaltungsgerichtshof bereits dazu ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (VwGH vom 26.11.2002, 99/15/0176).

Wie aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung bzw. dem Veranlagungsakt ersichtlich ist, legte der Bw. zur Veranlagung eine Einnahmen-Ausgabenrechnung vor, in welche er den Darlehensausfall als Betriebsausgabe aufgenommen hatte, dies mit dem Beitzext:

"Darlehensausfall (gemäß Anfrage BMF)".

Das Bundesministerium für Finanzen hatte in seiner Beantwortung der Anfrage die Anfrage nicht bestätigt, dass diese Betriebsausgabe abzugsfähig sei, dennoch wurde die Ausgabe mit dem erwähnten Beitzext in die Einnahmen-Ausgaben Rechnung aufgenommen.

Weiters wurde weder der Abgabenbehörde noch dem Bundesministerium für Finanzen gegenüber offen gelegt, dass das Darlehen nicht dem Klienten, sondern dessen Gesellschaftern eingeräumt wurde, zu denen der Bw. in einem besonderen Naheverhältnis steht. Dies konnte erst durch die Betriebsprüfung festgestellt werden. Ebenso erst bei der Betriebsprüfung neu hervorgekommen war die Tatsache des schlechten wirtschaftlichen Standes des Klienten zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung. Dadurch wurde das Darlehen völlig ungeeignet, einen Klienten zu gewinnen oder zu erhalten.

Der zu beurteilende Sachverhalt wurde somit nicht wie der Bw. behauptet bereits vor der Erstveranlagung offen gelegt. Der gebotenen Offenlegung ist nämlich nur dann Genüge getan, wenn der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen verschafft wird (VwGH vom 15.12.1983, 82/15/0166).

Da somit im Erstverfahren die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen lediglich unter Einbeziehung der zu diesem Zeitpunkt bekannten Tatsachen erfolgen konnte, weil dem Finanzamt die oben beschriebenen Tatsachen, nämlich das Naheverhältnis zu den

Darlehensnehmern, die Darlehensgewährung an die Gesellschafter, sowie die schlechte wirtschaftliche Situation des Klienten zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung noch nicht bekannt waren, stellen die dem Finanzamt neu bekannt gewordenen tatsächlichen Umstand, d.h. eine neu hervorgekommene Tatsache dar, die zur Zeit des abgeschlossenen Verfahrens schon vorhanden gewesen ist, deren Kenntnis aber einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

B) Positive Ermessensübung:

Da also die rechtlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt sind, wurde vom Finanzamt im Rahmen der Ermessensübung die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt.

Dabei war unter Beachtung der Grundsätze des § 20 BAO im Zuge der sohin vorzunehmenden Interessenabwägung unter folgenden konkreten Ermessensgesichtspunkten der Zweckmäßigkeit (materielle Richtigkeit der Besteuerung) gegenüber der Billigkeit (d.h. den Interessen als Bw. an der Rechtsbeständigkeit) der Vorrang einzuräumen.

Grundsätzlich wird bei der Ermessensübung dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) der Vorrang zu geben sein. Dies gelte unabhängig davon, ob die Bescheidänderung zu Gunsten oder zu Lasten des Abgabepflichtigen durchgeführt wird.

1) Keine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme:

Die Einbeziehung der nichtanerkannten Betriebsausgabe hat in seiner Erfolgsauswirkung entscheidende Bedeutung für das steuerliche Gesamtmehrergebnis des Jahres 1995, welches somit absolut gesehen nicht als geringfügig bezeichnet werden könne.

2) Gleichmäßigkeit der Besteuerung:

Wie oben erwähnt erfolgte die Veranlagung lediglich aufgrund der vorgelegten Unterlagen. Da der tatsächlich zu Grunde liegende Sachverhalt aber ein anderer war (keine betriebliche Veranlassung des Darlehens, welches nicht an den Klienten gewährt wurde), würden, wenn der unrichtige Einkommensteuerbescheid im Rechtsbestand verblieben wäre, alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte gleichgelagert, aber von Beginn an vollständig bekannt waren, gegenüber dem Bw. benachteiligt werden. Es wäre daher unbillig und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechend gewesen, den festgestellten Wiederaufnahmegrund im Rahmen der Ermessensübung nicht als Anlass zur Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens heranzuziehen.

3) Kein grobes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der Wirkung der Wiederaufnahme:

Da die oben beschriebenen neuen Tatsachen, als relativ bedeutende, in ihrer steuerlichen Auswirkung also keineswegs geringfügige neue Tatsache von der Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzamt erfasst ist, ist ein grobes Missverhältnis zwischen der mit dieser neu hervorgekommenen Tatsache verbundenen Nachforderung und dem sich auf Grund der Wiederaufnahme insgesamt ergebenden steuerlichen Mehrergebnis von vornherein auszuschließen. D.h. die Änderung des sich insgesamt aus der Wiederaufnahme ergebenden steuerlichen Mehrergebnisses beruhe in diesem Fall wesentlich auf der geänderten neuen Tatsachenkenntnis, also auf dem Wiederaufnahmegrund.

4) Allgemeines öffentliches Interesse an der Abgabeneinbringung:

Die unrichtige Veranlagung nur unter Einbeziehung einer nichtabzugsfähigen Ausgabe würde einen beträchtlichen Ausfall an Steuereinnahmen im Bereich der Einkommensteuer zu Ihren Gunsten und zu Lasten der Allgemeinheit bewirken. Auch aus diesem Grund war nach Ansicht des Finanzamtes in Ausübung des Ermessens die Wiederaufnahme im Hinblick auf die Zweckmäßigkeit zu verfügen.

Die Ermessensübung erfolgte somit gesetzeskonform und unter Einhaltung der Verfahrensvorschriften auf Grund der unter Punkt B dargestellten Überlegungen.

Begründend zur Abweichung der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt zusätzlich aus:

Berufungsgegenstand ist die steuerliche Anerkennung des Darlehen des Bw. als Betriebsausgabe in Höhe von 1,253.706 S.

Aufgrund der Erhebungen der Abgabenbehörde, welche anlässlich einer Betriebsprüfung beim Bw. durchgeführt worden sind, legt die Abgabenbehörde der Berufungsvorentscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Der Bw. ist Rechtsanwalt. Seit Anfang 1990 vertritt er die Fa. A, wo er über die normale anwaltliche Tätigkeit hinaus auch bei Transaktionen die Geschäftsführung wirtschaftlich und rechtlich beriet. Er hatte – ohne eine Funktion in der Geschäftsführung innezuhaben – Einfluss auf deren Entscheidungen. Im Jahre 1995 kam es bei der Fa. A zu wesentlichen Rückgängen des Umsatzes, und es erfolgte ein Wechsel in der Geschäftsführung. Für die Finanzierung eines für die Produktion dringend erforderlichen Einkaufs von Rohmaterial forderte die Hausbank eine bedeutende Mitfinanzierung seitens der Gesellschafter. Die Hausbank betreut das Unternehmen seit rund 50 Jahren. Da die Hauptgesellschafter nicht in der Lage waren, die Bedingung der Bank zu erfüllen, sagte der Bw. zu, im Rahmen seiner Kanzlei ein Darlehen aufzunehmen und dieses bis Ende 1997 den Gesellschaftern der Fa. A zur Überbrückung zur Verfügung zu stellen. Das Darlehen in Höhe von 1,380.000 S wurde durch ein Pfandrecht an den den Hauptgesellschaftern gehörenden Liegenschaften im 2. Rang nach der Hausbank

besichert. Ein schriftlicher Darlehensvertrag darüber wurde nicht errichtet. Der Pfandbestellungsurkunde ist allerdings zu entnehmen, dass die Rückzahlung bis 31. Dezember 1996 zu leisten ist und dass eine Verzinsung mit 10% vorgesehen ist. Zum Zeitpunkt der Kreditusage des Bw. schuldete die Fa. A der Kanzlei bereits Honorare in der Höhe von rund 1,650.000 S.

Nach Vorbringen des Bw. gegenüber dem Bundesministeriums für Finanzen lag der Grund für das unüblich hohe Engagement des Bw. im Umstand, dass es sich bei der Fa. A um ein ehrenwertes traditionsreiches österreichisches Unternehmen in Familienbesitz handelte. Die Betriebsprüfung stellte fest, dass ein enges, persönliches Naheverhältnis zu zumindest einem der Gesellschafter bestehe, welches vom Bw. während der Betriebsprüfung als Freundschaft bezeichnet wurde. Das Darlehen wurde an die Gesellschafter des Klienten gewährt. Aus der Sachverhaltsdarstellung an das Bundesministerium für Finanzen ergibt sich, dass die wirtschaftliche Lage des Klienten sowie die der Hauptgesellschafter zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung schlecht war.

Am 18. April 1997 wurde über die Fa. A, also dem Klienten der Konkurs eröffnet. Der Bw. hat zwar seine Honorarforderungen als Rechtsanwalt in Höhe von 638.161,65 S angemeldet, während hingegen die Darlehensforderung nicht angemeldet wurde. Dies lag wohl auch darin begründet, dass das Darlehen an die Gesellschafter und nicht an die Fa. A gewährt wurde, weiters wurde dies mit der drohenden Haftung im Konkursverfahren begründet. Bisher wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass der Bw. versucht hat, den offenen Darlehensbetrag gegenüber den Darlehensschuldern mit der im Geschäftsverkehr eines Rechtsanwalt üblichen Nachhaltigkeit bis zum Ende der Frist (31.12.1996) einzufordern.

Beantragt wurde in der Berufung die Geltendmachung eines Darlehensverlustes als Betriebsausgabe mit der Begründung, dass diese gemäß den Einkommensteuerrichtlinien 2000 als Betriebsausgabe anzuerkennen sei.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine Darlehensforderung ist dann betrieblich veranlasst, wenn bei der Hingabe des Darlehens betriebliche Interessen im Vordergrund stehen (VwGH 865/61). Im konkreten Fall wurde seitens der Betriebsprüfung diese Veranlassung verneint, da einerseits ein freundschaftliches Verhältnis zwischen den Hauptgesellschaftern der Fa. A und dem Bw. bestand, und weiters das Darlehen auch an diese Gesellschafter und nicht an die Firma selbst gegeben wurde, wobei die Darlehensnehmer die Hauptgesellschafter der Fa. A waren und der Betrag direkt an die Firma überwiesen wurde. Die Besicherung wurde von den Gesellschaftern eingeräumt. Die vom Bw. zitierten Einkommensteuerrichtlinien beurteilen die Frage, ob ein Darlehen eines Rechtsanwaltes an seinen Klienten als Betriebsausgabe

abzugsfähig ist nach dem Kriterium der betrieblichen Veranlassung. Grundsätzlich ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die Vergabe eines Darlehens an den Klienten nach der Verkehrsauffassung keine Obliegenheit eines Rechtsanwaltes. Dies auch dann nicht, wenn dadurch der Klient vor der Insolvenz gerettet werden soll. Bei beratenden Berufen (z.B. Rechtsanwalt) gehört selbst das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung in der Regel nicht zu den beruflichen Obliegenheiten (vgl. VwGH vom 20.4.1995, 92/14/0232). Dies gelte selbst dann, wenn durch die Bürgschaftsübernahme eine drohende Insolvenz des Klienten verhindert und dadurch eine bereits bestehende Honorarforderung gesichert werden soll (VwGH vom 22.2.1993, 92/15/0051, VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092). Die diesbezüglichen Aufwendungen können bei einem Rechtsanwalt jedoch betrieblich sein, wenn dieser seinen Klienten nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten konnte (VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092, VwGH vom 30.9.1999, 97/15/0101).

Im konkreten Fall schließt die Abgabenbehörde eine berufliche Veranlassung des Darlehens aus folgenden Gründen aus: So wie die Betriebsprüfung bereits festgestellt hat, liegt ein besonderes Naheverhältnis zwischen Rechtsanwalt und Klienten vor, welches in Besprechungen während der Betriebsprüfung seitens des Bw. als Freundschaft bezeichnet wurde, dies ergebe sich aus Besprechungsprotokollen, aufgrund der Darstellung des Bw. gegenüber dem Bundesministerium für Finanzen, sowie aufgrund der Tatsache, dass sogar die örtliche Nähe zur Kanzlei durch die Fa. A gesucht wurde. Unabhängig davon, ob es nur ein freundschaftliches oder ein geschäftliches Verhältnis war, ist jedenfalls davon auszugehen, dass ein außergewöhnliches, persönliches Naheverhältnis vorgelegen hat. Nachdem die langjährige Hausbank eine existenziell wichtige Finanzierung an bedeutende Geldzuschüsse seitens der Gesellschafter knüpfte, diese aber nicht aufgebracht werden konnten, kann nur mit dem außerordentlichen Naheverhältnis erklärt werden, dass der Bw. die Rolle des Finanziers einnimmt, um den Klienten vor der drohenden Insolvenz zu retten. Einer betrieblich veranlassten Darlehensvergabe durch den Anwalt der Fa. A widerspricht die Lebenserfahrung. Demnach prüft die Hausbank das finanzielle Risiko im Zuge einer Kreditvergabe genau, worauf auch der Rechtsanwalt davon ausgehen kann, dass die Hausbank die finanzielle Situation richtig beurteilt. Bereits zum Zeitpunkt der Darlehensvergabe musste dem Bw. somit bewusst sein, dass das Darlehen ein untaugliches Mittel ist, die Fa. A als zahlungskräftigen Klienten zu erhalten und die eigene Forderung zu sichern. Es muss daher andere Gründe für die Vergabe des Darlehens durch den Rechtsanwalt an die Firma gegeben haben als die bloße Sicherung der eigenen Forderung. Somit liegen keine betrieblichen Gründe für das Darlehen vor.

Weiters gibt der Bw. in seiner Sachverhaltsdarstellung an das Bundesministerium für Finanzen als Grund für sein überaus hohes Engagement an, dass es sich bei der Fa. A um ein

ehrenwertes traditionsreiches österreichisches Unternehmen in Familienbesitz handle. Somit ist aus Sicht der Abgabenbehörde die Ursache für den besonders hohen Einsatz bezüglich Arbeitsleistung und Darlehensbereitschaft in der persönlichen Wertschätzung des Bw. gegenüber der Fa. A und ihrer Tradition gelegen. Aus Sicht der Abgabenbehörde sind jedoch moralische Ansprüche und Werte als Motivator der Privatsphäre und nicht der betrieblichen Sphäre zuzurechnen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Darlehensvergabe ungeeignet war, den vorhandenen Klienten zu erhalten und die bestehende Forderung zu sichern. Die Darlehensvergabe hatte nicht zum Hauptzweck, den betrieblichen Erfolg der Kanzlei zu fördern, sondern war durch private Gründe motiviert.

Am 22. Oktober 2004 stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ersuchte unter Verweis auf die in der Berufung angeführten Begründung den Wiederaufnahmebescheid aufzuheben und den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid aufrecht zu lassen. Weiters wird eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Sonderausgaben

b) Abzugsfähige Verluste aus den Jahren ab 1991

		<u>lt. BP 1998-2000</u>	<u>lt. Veranlagung *)</u>
aus 1993	Stand 1.1.2001	45.556,71 €	139.573,99 €
	Verbrauch 2001	-24.691,54 €	-24.691,54 €
	Verbrauch 2002	-24.691,54 €	-37.845,44 €
	Stand 31.12.2002	0,00 €	77.037,01 €

*) bei erfolgreicher Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 erhöht sich der Verlustvortrag per 1.1.2001 gegenüber dem Veranlagungsstand laut BP um 94.017,28 €.

Der Bw. ersuchte um vorläufige Veranlagung des Jahres 2003 auf Basis eines Verlustvortrages in Höhe von 77.037,01 €.

Einkommensteuerbescheid 2002

Am 22. Oktober 2004 erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 und führte begründend aus:

Im Einkommensteuerbescheid, welcher ansonsten erklärungsgemäß erlassen wurde, wurde der Verlustabzug mit 20.865,17 € angesetzt. Dabei wurde der Verlustabzug um das Ergebnis des Jahres 1999 gekürzt, welcher Bescheid aber noch nicht rechtskräftig ist.

Bei positiver Erledigung der Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 1999 wird sich der Verlustabzug im Jahr 2002 erhöhen und das Einkommen nur 12.611,81 € ausmachen (25% der Einkünfte).

Der Bw. beantragte, bei positiver Erledigung der Berufung betreffend das Jahr 1999 auch den Einkommensteuerbescheid 2002 entsprechend abzuändern.

Sollte diese Berufung unmittelbar der Abgabebehörde 2. Instanz vorgelegt werden, wird hiermit vorsorglich eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Vorauszahlungsbescheid für die Einkommensteuer 2003

Mit Bescheid vom 29. September 2003 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2003 in Höhe von 277.000 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass im Prüfungsverfahren vom Bw. ein Schreiben vom 8. September 2003 vorgelegt wurde, aus dem hervorgeht, dass die Gläubigerbanken im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleiches auf insgesamt 70% der bereits aushaftenden Verbindlichkeiten verzichten. Der verbleibende Restbetrag von 30% werde in neun Jahresraten beglichen.

Gesamtdarlehen	768.051,47 €
Quote	230.415,44 €
Darlehensverzicht	537.636,03 €

Die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben Rechnung müsse grundsätzlich zum selben Totalgewinn führen, wie die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Unter Berücksichtigung des Gebotes der Totalgewinnungleichheit müssten daher betriebsvermögenserhöhende Vorgänge, die weder zu einem Geldfluss noch zu einem Wegfall von Geldabflüssen führen, gewinnerhöhend angesetzt werden. Der Erlass von Verbindlichkeiten müsse daher im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als Betriebseinnahme erfasst werden.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2003 erhob der Bw. gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und führte begründend aus:

Im Zuge der Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 1-6/2003 ist auch der – bereits im Rahmen der Betriebsprüfung 1998 bis 2000 besprochene – Nachlass der wesentlichen Bankverbindlichkeiten nochmals erörtert worden. Aufgrund des im Rahmen der Umsatzsteuernachschau vorgelegten Schreibens vom 8. September 2003 (von der die Sanierung betreuenden Ö-GmbH an den Bw.) wurden nun mit dem angefochtenen Bescheid die Vorauszahlungen mit 270.000 € festgesetzt.

Wie auch in der Besprechung im Rahmen der Umsatzsteuernachschau erwähnt, sind die Vergleichsverhandlungen noch nicht abgeschlossen, es fehle immer noch die Zustimmung der HAA, ohne die der Gesamtvergleich nicht zustande kommt.

Darüber hinaus sei die Begleichung der Vergleichsquote in 10 Teilquoten vorgesehen. Das Betriebsvermögen erhöhe sich daher nicht sofort, sondern aliquot, über die Jahre verteilt (Rz 1006 EStR zu § 4 EStG).

Aufgrund der Tatsache, dass daher sowohl das Zustandekommen des Vergleichs noch nicht fix ist, als auch der Zeitpunkt der Erfassung des Nachlasses nicht nur im heurigen Jahr liegen wird, wird daher beantragt, die Einkommensteuervorauszahlungen einstweilen mit 0,00 € festzusetzen.

Im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 könne der Sachverhalt sicherlich bereits umfassend beurteilt werden und müsse nicht auf noch nicht abgeschlossenen Vereinbarungen aufgebaut werden.

Der Bw stellte den Antrag - für den Fall, dass diese Berufung unmittelbar der Abgabenbehörde 2. Instanz vorgelegt wird - die Entscheidung durch den Senat zu fällen und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Am 1. März 2005 reichte der Bw. zur elektronischen Abgabe der Steuererklärungen 2003 folgende Stellungnahme nach:

Zu Punkt 8: Sanierungsgewinn

Unter Bezugnahme auf die Bankenrunde vom 11. April 2003 wurde im Oktober 2003 zur Sanierung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Klienten des Bw. der folgende außergerichtliche Ausgleich mit den Gläubigerbanken vereinbart:

Gläubigerbank	Obligo	30% - Quote	Nachlass
F	23.334,10 €	7.000,23 €	16.333,87 €
G	299.000,00 €	89.700,00 €	209.300,00 €
HAA	121.322,40 €	36.396,72 €	84.925,68 €
V	57.105,00 €	17.131,50 €	39.973,50 €
RN	140.067,18 €	42.020,15 €	98.047,03 €
EB	127.222,79 €	38.166,84 €	89.055,95 €
Summe	768.051,47 €	230.415,44 €	537.636,03 €

Bei den vom Ausgleich betroffenen Verbindlichkeiten handelt es sich überwiegend, aber nicht ausschließlich um betriebliche Kredite. Im folgenden werden daher die betrieblichen Kredite, die hinsichtlich der Zinsen in den bisherigen Überschussrechnungen Niederschlag fanden, und die Kredite, die vom Klienten privat aufgenommen wurden, getrennt dargestellt:

Gläubiger	gesamt	Kanzlei	Privat
F	23.334,10 €	0,00 €	23.334,10 €

G	299.000,00 €	299.000,00 €	0,00 €
HAA	121.322,40 €	121.322,40 €	0,00 €
V	57.105,00 €	57.105,00 €	0,00 €
RN	140.067,18 €	107.249,08 €	32.818,10 €
EB	127.222,79 €	57.956,00 €	69.266,79 €
Summe	768.051,47 €	642.632,48 €	125.418,99 €

Die Kontoauszüge der betrieblichen Kredite bei der RN (Konto Nr. 0000) und der EB (Konto Nr. 00000) sind beigelegt.

Die im Zeitpunkt der Sanierung offenen betrieblichen Kreditverbindlichkeiten des Klienten belaufen sich auf 642.632,48 €, wofür eine 30%ige Quote in 9 Quotenteilzahlungen vereinbart wurde (insgesamt 192.789,74 €). Die folgende Aufstellung gibt eine Übersicht über die Quotenteilzahlungen und die in den jeweiligen Jahren anfallenden Sanierungsgewinne.

Jahr	Quotenteilzahlungen betrieblich	damit beglichener Kreditteil	anteiliger Sanierungsgewinn
2003	12.049,36 €	40.164,53 €	28.115,17 €
2004	24.098,72 €	80.329,07 €	56.230,35 €
2005	24.098,72 €	80.329,07 €	56.230,35 €
2006	24.098,72 €	80.329,07 €	56.230,35 €
2007	24.098,72 €	80.329,07 €	56.230,35 €
2008	24.098,72 €	80.329,07 €	56.230,35 €
2009	24.098,72 €	80.329,07 €	56.230,35 €
2010	24.098,72 €	80.329,07 €	56.230,35 €
2011	12.049,36 €	40.164,53 €	28.115,17 €
Summe	192.789,76 €	642.632,53 €	449.842,77 €

Nachdem ein gerichtliches Ausgleichsverfahren von den Gläubigern als nicht sinnvoll erachtet wurde, da dies aufgrund des Berufes des Klienten mit der Einstellung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit verbunden gewesen wäre, wurde in Anlehnung an die insolvenzrechtlichen Bestimmungen der Konkursordnung (KO) ein außergerichtlicher Ausgleich durchgeführt.

§ 156 Abs. 4 KO sieht vor, dass bei Nichterfüllung von vereinbarten Teilzahlungen die gesamte anteilige Verbindlichkeit wiederauflebt. Folglich reduzieren sich die betrieblichen Verbindlichkeiten durch den Ausgleich nur aliquot im Ausmaß des durch die Bezahlung einer Quote endgültigen Nachlasses. Diese sich aus den allgemeinen Regeln der Konkursordnung ergebende Konsequenz wurde im Falle der beiden Gläubigern HAA Bank und V auch noch in einer schriftlichen Vereinbarung über den Schulderrlass festgehalten (absolutes Wiederaufleben der ursprünglichen Verbindlichkeit bei Terminverlust einer Rate). Mit den anderen Gläubigern wurde dies nicht schriftlich, sondern konkludent vereinbart (eine von der HAA Bank abweichende Regelung wäre ohnehin aufgrund des in § 156 Abs. 3 iVm § 150 KO normierten Gebots der Gläubigergleichbehandlung nicht zulässig gewesen).

Der Wegfall der betrieblichen Verbindlichkeiten durch einen Ausgleich führt grundsätzlich zu einem Gewinn. Erfolgt der Schuldnachlass nur anteilig in mehreren Perioden, so fällt auch der Sanierungsgewinn nur über diese Perioden verteilt an (EStR 7251).

Im Jahr 2003 fällt somit ein Sanierungsgewinn in Höhe von 28.115,17 € an.

Der Bw. beantragte, im vorliegenden Fall eines außergerichtlichen Ausgleichs gemäß EStR 7268 von der Abgabefestsetzung in einer dem § 36 EStG 1988 vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen und die Einkommensteuer ebenfalls nur im Ausmaß der mit allen Gläubigern vereinbarten Quote (30%) vorzuschreiben.

Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 1. Dezember 2003

Am 1. Dezember 2003 nahm die Betriebsprüfung dazu Stellung und führte begründend aus:

Unbestritten ist, dass dem Bw. durch den Wegfall der betrieblichen Bankverbindlichkeiten ein Vermögensvorteil erwächst, der auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen sei.

Aus dem Schreiben der Ö-GmbH vom 8. September 2003 geht hervor, dass sämtliche Gläubiger (auch die HAA Bank mündlich) den Ausgleichsvorschlag angenommen haben.

Unter Berücksichtigung des Gebotes der Totalgewinnungleichheit müssen daher betriebsvermögenserhöhende Vorgänge, die weder zu einem Geldzufluss noch zum Wegfall von Geldabflüssen führen, Gewinn erhöhend angesetzt werden. In Weiterverfolgung dieses Gedankens muss daher der Erlass von Verbindlichkeiten, die zur Bezahlung von laufenden Betriebsausgaben oder zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aufgenommen wurden, auch im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 als Betriebseinnahme erfasst werden. Obwohl in den erwähnten Fällen weder ein Geldzufluss stattfindet noch betriebsausgabenwirksame Geldabflüsse entfallen (Betriebsausgabe liegt bei Bezahlung von laufenden Betriebsausgaben im Zahlungszeitpunkt und nicht bei Darlehenstilgung vor; bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wird die AfA und nicht die Darlehenstilgung als Betriebsausgabe angesetzt), ist eine Betriebsvermögenserhöhung gegeben, die zur Erzielung der Totalgewinnungleichheit als Betriebseinnahme anzusetzen ist. Es findet somit eine steuerlich zu erfassende "Betriebsvermögenserhöhung" statt, die auf den Erlass von Verbindlichkeiten zurückzuführen ist.

Der Wegfall der Darlehensverbindlichkeit liegt im Jahr 2003, in jenem Jahr, in dem sämtliche Gläubiger dem Ausgleichsvorschlag zugestimmt haben. Beim vorgelegten Zahlungsplan handelt es sich lediglich um die vereinbarten Zahlungsmodalitäten welche zwischen dem Bw. und den Gläubigern für den Restbetrag vereinbart wurden.

Den EStR (Rz 1006) ist zu entnehmen, dass sich das Betriebsvermögen grundsätzlich im Zeitpunkt des Schulderrlasses erhöht.

Da kein formelles Ausgleichsverfahren durchgeführt wurde und der Betriebsprüfung auch keine entsprechende Vereinbarung mit den Banken vorgelegt wurde (eine derartige Vereinbarung wurde im Prüfungsverfahren mehrfach abverlangt), geht die Betriebsprüfung an Hand der vorgelegten Unterlagen davon aus, dass der Schuldenerlass im Jahr 2003 erfolgte. Die Ausführungen in Rz 1006 der EStR betreffend Ausgleichsquote und Ratenzahlung kommen daher nicht zur Anwendung.

Gegenäußerung des Bw vom 23. März 2004

Mit Schreiben vom 23. März 2004 entgegnete der Bw. der Stellungnahme der Betriebsprüfung wie folgt:

Den Ausführungen der Betriebsprüfung zur grundsätzlichen steuerlichen Erfassung der Betriebsvermögenserhöhung durch Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten ist zuzustimmen. Die Berufung richtet sich aber gegen den von der Betriebsprüfung angenommenen Zeitpunkt des Wegfalls der Verbindlichkeiten.

Die Vereinbarungen mit den Banken konnten deshalb nicht vorgelegt werden, weil sie noch nicht abgeschlossen waren. Darüber hinaus wurde von der BA zur Bedingung gemacht, dass sämtliche Gläubiger inklusive des Finanzamtes zustimmen müssen, um den Ausgleich wirksam werden zu lassen. Alle diese Punkte sind noch immer nicht geklärt.

Es ist unbestritten, dass der Wegfall der Bankverbindlichkeiten grundsätzlich zu einer steuerbaren Betriebseinnahme führt, der Bw. ersucht jedoch, dies im Wege der Veranlagung zu erfassen, im Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung 2003 werde die Wirksamkeit des Vergleiches und die Modalitäten feststehen und dann könne eine ordentliche Beurteilung des Sachverhaltes vorgenommen werden. Dies war (und ist) zum heutigen Zeitpunkt noch nicht möglich, sodass der Bw. um Aufhebung des Vorauszahlungsbescheides und Festsetzung mit 0,00 € ersucht. Der Bw. verweist nochmals auf die Berufung und verbleibt mit der Bitte um positive Erledigung.

Die Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurde mittels Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 15. September 2004 als unbegründet abgewiesen, da sämtliche Gläubiger dem Ausgleichsvorschlag zugestimmt haben (Schreiben der Ö-GmbH vom 8. September 2003). Somit steht fest, dass zu diesem Zeitpunkt der Wegfall der Verbindlichkeiten gewährleistet ist. Verwiesen wurde weiters auf die Stellungnahme vom 1. Dezember 2003 seitens der Betriebsprüfung.

Gegen diesen Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO betreffend Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2003 erhob der Bw. am 11. Oktober 2004 das Rechtsmittel der Berufung (Vorlageantrag) und führte begründend aus:

In der Berufungsvorentscheidung wurde ebenso wie im Einkommensteuervorauszahlungsbescheid davon ausgegangen, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Vorauszahlungsbescheides der außergerichtliche Ausgleich (und somit der Sanierungsgewinn) bereits feststand, obwohl in einem vorgelegten Schreiben der Ö-GmbH ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass seitens der HAA Bank bis dato nur mündliche Verwendungszusagen vorliegen und mit einer schriftlichen Zustimmung nur gerechnet werde.

Es fehle sowohl in der Berufungsvorentscheidung als auch im Einkommensteuervorauszahlungsbescheid jegliche Begründung dafür, warum der gesamte Sanierungsgewinn bereits im Jahr 2003 erzielt worden sei. Es ist unbestritten, dass der Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten durch Sanierung grundsätzlich auch beim Einnahmen-Ausgaben Rechner zu einem Gewinn führe. Es ist allerdings ebenso unbestreitbar, dass bei einem Ausgleich, der in mehreren Raten erfüllt wird, der Wegfall der Verbindlichkeiten nicht im Jahr der Vereinbarung liege, sondern aliquot in den Jahren, in denen die einzelnen Raten erfüllt werden.

Erläuternd ist weiters anzuführen, dass im Fall des Bw. nur deshalb kein gerichtliches Ausgleichsverfahren eingeleitet wurde, weil dies gemäß der Rechtsanwaltsordnung mit der Einstellung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit verbunden gewesen wäre. Damit wäre aber jedem Vergleich die Grundlage entzogen worden, sodass ein gerichtliches Ausgleichsverfahren auch nicht im Interesse der betroffenen Gläubiger war. Es wurde daher der Ausgleich außergerichtlich durchgeführt. Trotzdem blieb bei Nichteinhaltung einer Rate die ursprüngliche Verbindlichkeit anteilig bestehen.

Der Bw. stellte den Antrag bei Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung.

In der am 5. April 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Frage, ob der Bw. seinerzeit auch dem Gesellschafter EH erforderlichenfalls ein Darlehen gewährt hätte, stellt sich im Nachhinein für den Bw. nicht. Der Bw. sei in erster Linie bestrebt gewesen, die Fa. A als Klienten weiter zu erhalten, da andernfalls der Ausfall der offenen Honorarforderungen und eine zukünftige Beauftragung damit eng verbunden war. Es habe auch die x-Bank hinsichtlich ihrer Forderungen einen Ausfall erlitten. Der Bw. habe sich selbstverständlich vor Gewährung des gegenständlichen Darlehens entsprechend informiert, wobei er die Auskunft erhalten habe, dass die Werthaltigkeit des zweiten Ranges gegeben war. Diese Bestätigung habe letztlich auch dazu geführt, dass dem Bw. die WV die entsprechenden Geldmittel zur Verfügung gestellt hat.

Die Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass seitens des Finanzamtes ausschlaggebend war, dass die langjährige Hausbank der Fa. A nur unter der Voraussetzung, dass die Gesellschafter entsprechende Zuschüsse leisten, bereit war, der Fa. A ein weiteres Darlehen zu gewähren.

Der Bw. verweist darauf, dass es im Wirtschaftsleben nicht ungewöhnlich sei, wenn ein Kreditinstitut bei einer Darlehensvergabe zusätzliche Sicherheiten abverlangt. Als Anwalt der Fa. A konnte der Bw. nicht wissen, was die diesbezüglichen Überlegungen der Geschäftsführung der Bank waren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) Der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Betriebsprüfung hat im Zuge ihrer Prüfung Feststellungen getroffen, die im Spruch anders lautende Bescheide herbeiführen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt zwar im Ermessen der Behörde. Ziel ist jedoch ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem

Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben.

Laut ständiger Judikatur des VwGH ist bei der Ermessensübung darauf abzustellen, ob die im Zuge der Wiederaufnahme vorgenommenen Änderungen sowohl absolut als auch relativ nicht bloß geringfügige steuerliche Auswirkungen haben.

Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge der Änderungen auf Grund anderer rechtlichen Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003).

Mit Schreiben vom 2. Juli 2001 stellte der Bw. dem Bundesministerium für Finanzen ein Ansuchen um Rechtsauskunft. Der Bw. reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 samt der Einnahmen-Ausgabenrechnung am 9. Juli 2001 ein. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 erging am 16. Juli 2001.

Die Betriebsprüfung fand für die Jahre 1998 bis 2000 statt. Die Schlussbesprechung fand am 22. Juli 2003 statt, der Betriebsprüfungsbericht ist mit 28. Juli 2003 datiert. Das Ansuchen um Rechtsauskunft betreffend den Darlehensausfall an das Bundesministerium für Finanzen wurde erstmals der Berufung beigelegt und dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht (Eingangsstempel des Finanzamtes vom 8. September 2003).

In der Überschussrechnung für das Jahr 1999 befindet sich unter dem Begriff "sonstiger Aufwand" ein Abzugsposten mit der Bezeichnung "Darlehensausfall" mit dem Hinweis ("gemäß Anfrage BMF"). Aufgrund dieser Angaben des Bw. musste das Finanzamt davon ausgehen, dass ein betriebliches Darlehen vorliegt.

Das bedeutet, dass das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides nicht gewusst hatte, dass es sich bei diesem Darlehen um kein betriebliches Darlehen handelte. Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass kein betriebliches Darlehen vorliegt, daher kam eine neue Tatsache hervor.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden mehrere Feststellungen getroffen. So wurde der Umsatz für das Jahr 1998 um 49.583 S erhöht und die Luxustangente für einen Range Rover in Höhe von 40.000 S jährlich ausgeschieden. Betreffend das Jahr 1999 wurde der Gewinn um das oben angeführte Darlehen erhöht.

Die Feststellungen betreffend die Umsatzerhöhung (Tz 13 und 14) und die Ausscheidung der Luxustangente (Tz 16) betreffen unstrittig im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsachen. Diese Feststellungen wurden seitens des Bw. nicht bekämpft. Die steuerlichen Auswirkungen dieser Zurechnungen in den einzelnen Jahren sind (1998:

Erhöhung der Umsatzsteuer um 9.917 S, Erhöhung des Gewinnes 1998 um 89.583 S, 1999 und 2000: Erhöhung des Gewinnes um 40.000 S) nicht als bloß geringfügig anzusehen und rechtfertigen bei richtiger Ermessensübung für sich jedenfalls die Wiederaufnahme des Verfahrens. Steuerliche Auswirkungen betreffend die Einkommensteuer gibt es keine, da durch den geltend gemachten Verlustvortrag für die Jahre 1998 bis 2000 keine Einkommensteuer vorgeschrieben wurde.

Weiters spricht für die Anwendung von richtigem Ermessen, dass der Bw. den Sachverhalt bzw. deren rechtliche Situation in einer Weise dargestellt hat, nämlich der Hinweis bei der Überschussrechnung "Gemäß Anfrage BMF", der zwar nichts verschweigt, aber geeignet ist, der Abgabenbehörde einen falschen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens zu vermitteln, zumal dieses Ansuchen um Rechtsauskunft der Überschussrechnung nicht beigelegt wurde.

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist im gegenständlichen Verfahren hinfällig, da der Bw. zu keiner bestimmten Vorgangsweise seitens der Behörde aufgefordert wurde. Der Umstand, dass die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Bw. unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH vom 10.10.1996, 95/15/0208; VwGH vom 19.11.1998, 98/15/0150).

Gemäß § 114 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

§ 114 BAO ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 2 StGG, Art. 7 Abs.1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art. 18 B-VG).

Das im Art. 18 B-VG normierte Legalitätsprinzip ist stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Dieser Grundsatz kann und darf der gesetzmäßigen Anwendung bindender Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen. Demnach ist davon auszugehen, dass die Treu- und Glaubensregel keinesfalls über dem jeweils anzuwendenden Recht steht (also im Stufenbau nicht höherrangig als das einfache Gesetz ist) und es kann auch Treu und Glauben nicht das gesetzte Recht verdrängen (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, Seite 1295 sowie die dort angeführte Literatur und Judikaturhinweise).

Die Wahrung der Gesetzmäßigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist am Gesetz und nicht an einer erfolgten – allenfalls unrichtigen – Beurteilung zu messen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen eines Steuerpflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Auch nach der Judikatur müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Steuerpflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH vom 18.12.1996, 94/15/0151).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist im gegenständlichen Verfahren zulässig und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Einkommensteuerbescheid 1999

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 erzielen Rechtsanwälte Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit).

Der Beruf des Rechtsanwaltes ist in seinem Berufsrecht klar abgegrenzt. Die Durchführung von Geldgeschäften gehört nicht zur Berufstätigkeit eines Rechtsanwaltes. Solche, nicht dem Anwaltsberuf zuzurechnende Tätigkeiten sind auch dann nicht als freiberuflich anzusehen, wenn sie im Zusammenhang mit der Anwaltstätigkeit anfallen. Ist der Anwalt einem Klienten auch bei der Beschaffung eines Kredites behilflich, kann diese Tätigkeit nicht mehr seiner freiberuflichen Tätigkeit zugezählt werden, wenn sie mit der Erfüllung der dem Anwalt typisch obliegenden beruflichen Aufgaben in keinem Zusammenhang steht.

Aus dem Umstand, dass sich ein Rechtsanwalt auch durch ein außerberufliches Verhalten disziplinar verantwortlich machen kann, kann nicht der Schluss gezogen werden, dass Aufwendungen, die er im Zusammenhang mit einem außerberuflichen Verhalten getätigt hat, um disziplinarische Folgen zu vermeiden, in steuerlicher Hinsicht seiner freiberuflichen Tätigkeit zuzurechnen wären (VwGH vom 17.9.1990, 89/14/0130), (Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, § 22, Tz 44).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zu Sachverhalten, in denen ein Rechtsanwalt einem Klienten "Gelder vorstreckt", ausgeführt hat, kommt es für die Abzugsfähigkeit von daraus erwachsenen Aufwendungen als Betriebsausgaben entscheidend darauf an, ob das Vorstrecken eines Geldbetrages "in Ausübung des Berufes als Rechtsanwalt" geschieht oder ob die "Berufsausübung dazu nur die Gelegenheit" schafft.

Das Vorstrecken von Gerichts-, Zeugen- und Sachverständigengebühren erfolgt nach der Rechtsprechung des VwGH "in Ausübung des Berufes als Rechtsanwalt". Das Vorstrecken eines Geldbetrages mit dem Zweck, eine drohende Insolvenz des Klienten zu vermeiden und solcherart bereits bestehende Honorarforderungen zu erhalten, wurde hingegen vom VwGH als nicht durch den Beruf des Rechtsanwaltes veranlasst gesehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur (u.a. VwGH vom 4.4.1990, 86/13/0116) weiters ausgesprochen hat, gehört es nicht zu den beruflichen Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes, Not leidende Klienten durch Gewährung von Krediten zu unterstützen. Nur wenn Geldbeträge in Ausübung des Berufes als Rechtsanwalt vorgestreckt werden (z.B. das Vorstrecken von Gerichts-, Zeugen- und Sachverständigengebühren), sind die vorgestreckten Beträge betriebliche Forderungen.

Forderungen, die darauf zurückzuführen sind, dass ein Rechtsanwalt seinem Klienten Geldmittel für Aufwendungen vorstreckt, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit des Rechtsanwaltes erwachsen, sind als Kapitalforderungen im Sinne des § 27 Abs.1 Z 4 EStG 1988 anzusehen, deren allfällige Uneinbringlichkeit steuerlich ebenso wenig Berücksichtigung findet wie der Verlust von anderem Privatvermögen und wie Aufwendungen zur "Rettung" von Privatvermögen, das vom Verlust bedroht ist.

Zu den Ausführungen des Bw., er habe ein Interesse am Fortbestand seines Klienten gehabt, da er offene Honorare gegen ihn hatte, ist entgegen zu halten, dass zwar die Kosten für die Einbringung betrieblicher Forderungen Betriebsausgaben darstellen und dass dies auch für Einbringungsmaßnahmen gilt, die erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit gesetzt werden. Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung solcher (nachträglicher) Betriebsausgaben ist jedoch, dass sie dem Steuerpflichtigen im unmittelbarem Zusammenhang mit den Einbringungsmaßnahmen erwachsen. Das ist jedenfalls dann nicht der Fall, wenn der Gläubiger Aufwendungen tätigt, die in erster Linie dazu dienen, dem Schuldner zusätzliches Einkommen oder Vermögen zu schaffen, das ihn in weiterer Folge in die Lage versetzt, seine Schulden zu begleichen. Derartige Aufwendungen mögen zwar noch in einem gewissen Kausalzusammenhang mit betrieblichen Interessen stehen; sie entfernen sich jedoch bereits soweit vom betrieblichen Geschehen, dass eine Berechtigung als Betriebsausgabe nicht in Betracht kommt.

Hat der Bw. eine durch die Berufsausübung geschaffene Gelegenheit wahr genommen, dem Klienten ein Darlehen zu gewähren, dann kann der Verlust eines solchen Darlehens nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Zu den Ausführungen in der schriftlichen Beantwortung des Bundesministeriums für Finanzen, dass auch bei Darlehensverlusten bei Freiberuflern Sachverhaltsgestaltungen denkbar sind,

bei deren Vorliegen eine Berücksichtigung als Betriebsausgaben zu erfolgen hat, ist hinzuzufügen, dass dem vorliegenden Sachverhalt keine derartigen besonderen Umstände zu entnehmen sind.

Vielmehr ist auf Grund des von der Abgabenbehörde festgestellten Sachverhaltes – wie bereits ausgeführt wurde – die von § 4 Abs. 4 EStG 1988 hinsichtlich der Aufwendungen aus der gegenständliche Darlehensgewährung geforderte betriebliche Veranlassung nicht gegeben.

Das Motiv für die Darlehensgewährung, nämlich die Fa. A zu sanieren und damit die (bestehenden und künftigen) Honorare zu sichern, ist insofern unbeachtlich, als ein solches Verhalten nicht im Rahmen der beruflichen Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes erfolgt und daher ein unmittelbarer und ursächlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. nicht vorliegt (vgl. VwGH vom 22.2.1993, 92/15/0051).

In diesem Zusammenhang ist auch auf das vom Bw. in seiner Berufung angeführte und zitierte Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092, näher einzugehen, welchem folgender Sachverhalt zu Grunde liegt: Der Bf. hat eine GmbH hinsichtlich der Übernahme der Stammanteile an dieser GmbH sowie der damit verbundenen Übernahme der Haftung für die Verbindlichkeiten dieses Unternehmens gegenüber einer Bank rechtsfreundlich beraten. Der Bf. sollte Stammanteile an jener GesmbH übernehmen und in der Folge als alleiniger Geschäftsführer dieser GmbH fungieren. In diesem Fall besteht eine enge Verknüpfung der Erlangung des Mandats als Syndikus mit der Bürgschaftsübernahme gegenüber der Übernahme eines Geschäftsanteiles im Zusammenhang auf eine besondere Vertragsgestaltung so im Vordergrund, dass der Bf. die von ihm angestrebte Position eines Syndikus der GmbH nur auf Grund der Übernahme dieser streitgegenständlichen Bürgschaftsverpflichtung erlangen konnte. In diesem Verfahren hat der Bf. eine kurze Zeit (2,5 Monate) den Klienten vertreten, um eine Position zu erhalten (nämlich die Geschäftsführerposition) und in der Folge Einnahmen zu erzielen, als Gegenleistung hat der Bf. Verbindlichkeiten aus der GmbH übernommen. Den Ausführungen des Bw. in seiner Berufung unter Zitierung dieses Erkenntnisses in Zusammenhang mit dem Betriebsausgabenbegriff eines Freiberuflers, nämlich dass *"Maßnahmen zur Sicherung und Erhaltung eines Klienten betrieblich veranlasst sind"*, ist entgegenzuhalten, dass der Bescheid des Finanzamtes zwar wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben wurde, da die belangte Behörde rechtlich die Bürgschaftsübernahme durch den Bf. primär der Übernahme eines Geschäftsanteiles (und den damit erhofften Gewinnchancen) zugeordnet hat und nicht der Tätigkeit des Bf. als Rechtsanwalt. Dem konnte der VwGH aber angesichts des Inhaltes der vorgelegten Unterlagen nicht folgen. In der Folge wäre es wie der VwGH in seinen rechtlichen Erwägungen weiters ausführt, Aufgabe des Finanzamtes gewesen, die für den

Fremdvergleich im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte maßgebliche Praxis in ihre Ermittlungen und Beurteilung einzubeziehen, ob nämlich die Verknüpfung von Bürgschaftsübernahmen durch Rechtsanwälte mit der Erlangung von Syndikuspositionen (unter Bedachtnahme auf die maßgeblichen Konditionen) auch dann der allgemein zwischen Klienten und Anwälten geübten Praxis entspreche, wenn man von einer gesellschaftlichen Beteiligung des Rechtsanwaltes an der Kapitalgesellschaft absieht.

In diesem Erkenntnis führt der VwGH in seinen rechtlichen Erwägungen aus, dass eine getroffene Vereinbarung den für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelten Grundsätzen entsprechen, insbesondere einem Fremdvergleich standhalten, muss.

Dieses Erkenntnis lässt erkennen, in welcher Weise das Höchstgericht den betrieblichen Veranlassungszusammenhang in Fällen versteht, in denen Aufwendungen aus einem außerhalb des typischen Berufsbildes des Freiberuflers gelegenen Verhalten resultieren.

Im gegenständlichen Verfahren wurde dem Bw. kein Anteil an der GmbH angeboten noch stand dies jemals zur Debatte. Hier besteht keine Verknüpfung von einer Bürgschaftsübernahme durch einen Rechtsanwalt mit der Erlangung einer Syndikusposition. Es entspricht nicht der allgemein zwischen Klienten und Anwälten geübten Praxis und es gehört nicht zu den beruflichen Obliegenheiten, dass Anwälte ihren Klienten Darlehen gewähren, um sie als Klienten zu erhalten. In diesem Verfahren hatte der Bw. einen Klienten, den er rechtsfreundlich beraten hat. Aus dieser Tätigkeit entstanden bereits Honorarforderungen gegenüber den Klienten und zusätzlich gewährte der Bw. den Gesellschaftern seines Klienten (ohne Gegenleistung) ein Darlehen für die Verbindlichkeiten der GmbH. Es existiert nicht einmal eine schriftliche Vereinbarung, dass die Fa. A auch bei Weiterbestehen den Bw. als Rechtsanwalt in Zukunft beschäftigen werde.

Aus diesen Gründen war die Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuerbescheid 2002

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wurde der Verlustabzug um jenen Betrag gekürzt, der auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 1999 ausgeschieden wurde. Da der Darlehensausfall wie bereits oben ausgeführt nicht als Betriebsausgabe anerkannt wurde, erfolgte die Kürzung des Verlustabzuges zu Recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2003

Gemäß § 36 Abs. 1 EStG 1988 (BGBl I 2003/71 ist anzuwenden auf Sanierungsgewinne, die nach dem 21.8.2003 entstanden sind) gehören zu den Einkünften Sanierungsgewinne, das

sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich des Sanierungsgewinnes zu ermitteln.
2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus der Anwendung des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses (100% abzüglich Ausgleichsquote) ergibt.
3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.

Sanierungsgewinn ist der betrieblich bedingte Wegfall von Verbindlichkeiten infolge gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung. Insoweit betrieblich wirksame Verbindlichkeiten betroffen sind, handelt es sich um eine betriebliche (steuerwirksame) Vermögensvermehrung.

Das Betriebsvermögen erhöht sich grundsätzlich im Zeitpunkt des Schuldnerlasses. Erfolgt ein Schuldnachlass in mehreren Perioden, fällt auch der Sanierungsgewinn nur über diese Perioden verteilt an. Der Sanierungsgewinn entsteht

- Im Ausgleichsverfahren mit Erfüllung der Ausgleichsquote bzw. nach Maßgabe der Ratenzahlungen.
Die Schuld ist auszubuchen, wenn die Ausgleichsquote vollständig beglichen wurde, bei Nichterfüllen leben die Schulden wieder voll auf (VwGH vom 24.5.1993, 92/15/0041); die Sicherstellung durch eine Bankgarantie kann die Quotenerfüllung nicht ersetzen.
- Bei Liquidationsvergleich mit Gründung einer Nachfolge- (Auffang-)Gesellschaft: mit Abschluss der Liquidation.

Der Sanierungsgewinn entsteht somit im Zeitpunkt des jeweiligen Schuldnerlasses. In diesem Zeitpunkt fällt die betreffende Verbindlichkeit weg; im gleichen Ausmaß tritt eine Erhöhung des Betriebsvermögens ein.

Schuldnachlässe erhöhen das Betriebsvermögen in dem Zeitpunkt, in dem die Schulden endgültig wegfallen. Bei ratenweiser Abstattung der Ratenzahlungen tritt der Schuldnachlass nach Maßgabe der Ratenzahlungen sukzessive ein.

Wenngleich im vorliegenden Fall kein gerichtliches Ausgleichsverfahren im Sinne der Ausgleichsordnung stattgefunden hat, vertritt der Senat 11 in Anlehnung an die in Zusammenhang mit Ausgleichsverfahren ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Auffassung, dass der Sanierungsgewinn bei Ratenzahlung aliquot in den Jahren, in denen die einzelnen Quoten entrichtet werden, entsteht.

Laut Zahlungsplan der Ö-GmbH wurden für den Bw. per 15. Dezember 2003 folgende Teilbeträge fällig:

F	437,51 €
G	5.606,25 €
HAA	2.274,80 €
V	1.070,72 €
RN	2.828,28 €
EB	2.385,43 €
Summe	14.602,99 €

Im Jahr 2003 wurde nach Zustimmung aller Gläubiger ein aliquoter Teil der Verbindlichkeiten in Höhe von 28.115 € erlassen. Die vorgeschriebenen Quote bzw. die erste Rate wurde vom Bw. im Dezember 2003 bezahlt.

Der Sanierungsgewinn wird mit 28.115 € im Jahr 2003 angesetzt.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten.

Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden.

Bereits fällig gewordene oder innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsbeiträge werden durch eine Änderung der Höhe der Vorauszahlung (Abs. 1) nicht berührt. Der Unterschiedsbetrag ist, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei Fälligkeit der nächsten Vorauszahlungsteilbetrages auszugleichen (Ausgleichsviertel). Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, dann ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der

Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten (§ 45 Abs. 3 EStG 1988).

Das Finanzamt kann die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. "Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal entsprechend angepasst werden. Dabei sind Abs. 1 und Abs. 3 anzuwenden (§ 45 Abs. 4 EStG 1988).

Abweichend vom Berufungsbegehren werden für die Berechnungen des Vorauszahlungsbescheides an Einkommensteuer für das Jahr 2003 die in der Zwischenzeit vom Bw. erklärten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und die beantragten Sonderausgaben mitberücksichtigt.

Berechnung der voraussichtlichen Einkommensteuer 2003:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	86.848,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	86.848,00 €
Sonderausgaben*	0,00 €
Verlustabzug	- 65.136,00 €
Sanierungsgewinn	- 28.115,00 €
Einkommen	21.712,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	5.239,32 €
Allgemeiner Absetzbetrag	- 614,62 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	4.624,62 €
Einkommensteuer	4.624,62 €
Nichtfestsetzung - § 36 EStG 1988	- 4.624,62 €
voraussichtliche Einkommensteuer	0,00 €

*) Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Die Topf-Sonderausgaben des Bw. können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.

Aufgrund dieser Berechnung wird die Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit 0 € festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. April 2006