

GZ. RV/3159-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Schmitt & Schmitt Wthd GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 1998 und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den Streitjahren neben Einkünften aus selbstständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung auch Verluste aus Gewerbebetrieb aus der

Beteiligung an der Fa. S-KG. In jeweiligen Steuererklärungen trug er die Verluste in Höhe von (jeweils in ATS)

- 1996: - 2,974.166
- 1997: - 2,614.998
- 1998: - 1,610.955 und
- 1999: - 289.287

unter Punkt 3 b) ("Verluste aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der Gesellschaft/Gemeinschaft....") unter Angabe von Finanzamt und Steuernummer der S-KG ein.

Die Veranlagung erfolgte zunächst erklärungsgemäß, wobei das Finanzamt 1996 bis 1999 neben den vom Bw. erklärten Beträgen jeweils "ohne Mitt." eintrug.

Offenkundig aufgrund eines Telefonats mit dem Finanzamt übermittelte der Bw. am 2.

November 2002 folgendes Schreiben:

„Unter Bezugnahme auf das zuletzt geführte Telefonat übermittelte ich Ihnen in der Beilage eine Aufstellung der Zahlungen betreffend die nachträglichen Betriebsausgaben für meine Beteiligung an der Firma S-KG. Bezüglich Ihrer Frage warum diese Ausgaben bisher als Einkünfte der Personengesellschaft erklärt wurden, darf ich Ihnen mitteilen, dass ich seitens des Finanzamtes 8/16/17 zur Abgabe des E 106a aufgefordert wurde. Die Kopie des entsprechenden Schreibens lege ich bei...“

Das in seiner Eingabe zitierte Schreiben hat folgenden Inhalt:

„Nachträgliche Betriebsausgaben als Beteiligter der Firma S-KG“

Durch die zwangsläufig entstandenen Haftungen sind Zinsbelastungen entstanden, wobei davon ausgegangen wurde, dass das gesamte Kapital innerhalb von 10 Jahren zurückgezahlt wird.

Folgende Zahlungen wurden geleistet:

3.1.1996	S 1.500.000,-	Giro Credit (später Erste Bank)
1.7.1996	S 1.333.333,-	- „ -
1.3.1997	S 1.000.000,--	BKS
1.7.1997	S 1.333.333,-	Giro Credit
1.7.1998	S 1.326.071,--	Erste Bank
(Anm.: Gesamtsumme	S 6.492.737,--)	

Das Finanzamt nahm am 30. Jänner und 1. Februar 2002 - unstrittigerweise innerhalb der Verjährungsfrist - das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1996, 1997 und 1998 wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Die Begründung lautete:

"Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1996 bis 1998 erfolgte unter Beachtung der durch § 20 BAO vorgezeichneten Interessensabwägung. Dabei war auf den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dem Gebot der Zweckmäßigkeit der Vorrang vor jenem der Billigkeit einzuräumen.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen bestand im Bekanntwerden, dass für die geltend gemachten Verluste als Beteiligter an der Fa. S-KG ab dem Jahr 1995 die entsprechenden Grundlagenbescheide gemäß § 188 BAO nicht ergangen sind. Das für die Fa. S-KG zuständige FA 8/16/17 hat infolge Konkurses der KG den Feststellungsakt gelöscht und ab 1995 keine Gewinnfeststellungsbescheide nach § 188 BAO erlassen.

Aufgrund der ha. Ermittlungen wurde bekannt, dass es sich bei diesen Verlusten aus Gewerbebetrieb um die Inanspruchnahme einer Bürgschaft (Kapital- und Zinsenzahlungen) handelt, die als nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Zi 2 EStG im Einkommensteuerverfahren neu zu prüfen bzw. zu beurteilen sind.

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund einer Bürgschaftsverpflichtung für Schulden der Personengesellschaft eine Leistung, so ist darin eine Einlage zu erblicken. Die Inanspruchnahme des Gesellschafters aus der Bürgschaft führt nicht zu (nachträglichen) Betriebsausgaben, sondern erhöht als Einlage den Stand des Kapitalkontos. Eine drohende Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft darf nicht durch eine auszuweisende Rückstellung berücksichtigt werden, weil die bevorstehende Leistung einer Einlage nicht rückstellungsfähig ist. Die Einlage des Gesellschafters erhöht den Stand seines Kapitalkontos. Bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG aus der Veräußerung der Beteiligung ist dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich die Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn – Veräußerungsverlust aus. Wenn die Heranziehung aus der Bürgschaft für Schulden der Personengesellschaft erst nach Aufgabe erfolgt, muss es im Jahr der Heranziehung zu einer nachträglichen Korrektur des Aufgabegewinnes kommen.

Die nach Ausscheiden aus der KG anfallenden Zinsen führen zu nachträglichen (negativen) Einkünften iSd § 32 Zi 2 EStG und wurden für die Jahre 1996 bis 1998 lt. nachgereichten Unterlagen angesetzt; die Kapitalrückzahlungen wurden nicht anerkannt.“

Korrespondierend dazu nahm das Finanzamt am 4. Februar 2002 auch das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1999 wieder auf und verminderte in den neuen Sachbescheiden den ursprünglich geltend gemachten Verlustvortrag.

In seiner gegen all diese Bescheide gerichteten Berufung brachte der Bw. vor:

„Es erfolgte eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1996 bis 1998 mit Hinweis auf § 20 BAO. Bereits die Wiederaufnahme des Verfahrens ist gesetzlich nicht gedeckt, da keine neuen Tatsachen bekannt geworden sind, wie dies in der Bescheidbegründung ausgeführt wird. Sämtliche Unterlagen, welche zu den geltend gemachten Verlusten geführt haben, wurden dem Finanzamt bereits im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen zur Verfügung gestellt bzw. über Anforderung des Referates übermittelt. Die Tatsache, dass das FA 8/16/17 keine Gewinnfeststellungsbescheide ab dem Jahr 1995 erlassen hat, ändert nichts an der Rechtmäßigkeit der in Abzug gebrachten Aufwendungen. Die Verluste wurden auch richtig in die Steuererklärungen eingetragen, da das FA 8/16 für die festzustellenden Einkünfte der Jahre 1996 bis 1998 dementsprechende Formblätter dem Steuerpflichtigen übermittelt hat, und diese auch ausgefüllt an das Finanzamt 8/16 übermittelt wurden. Das Fehlen eines Gewinnfeststellungsbescheides, welches nicht auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist, kann jedenfalls – bei gleichbleibenden Tatsachenfeststellungen – nicht zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen.“

Darüber hinaus ist auch die neue rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes durch die Finanzverwaltung unrichtig. Aufgrund der Bestimmungen des § 32 Z 2 EStG 1988 sind Vorgänge, die sich nach dem Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Betriebes ereignen und im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers auswirken, von einkommensteuerrechtlicher Relevanz. Die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft erfolgte nach dem Ausscheiden aus dem Unternehmen. Die in der Bescheidbegründung angeführte Annahme einer Einlage ist daher denkunmöglich, da nach dem Ausscheiden aus einem Unternehmen kein Kapitalkonto mehr vorhanden ist und somit auch keine Einlage getätigt werden kann.

Selbst unter der Annahme das noch eine Beteiligung am Unternehmen bestanden hätte, würde die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft einen Forderungsausfall bedeuten (die an die Bank bezahlten Beträge sind nachweislich beim Unternehmen nicht mehr einbringbar) und somit wieder einen bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigenden Posten darstellen. Erst damit wäre der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wie er in der Bescheidbegründung angeführt ist, erfüllt.

Wir stellen daher den Antrag auf Richtigstellung der angefochtenen Bescheide unter Zugrundelegung der abgegebenen Steuererklärungen für die Jahre 1996, 1997, 1998 und 1999..."

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde 2. Instanz vor.

Der ab 1.1.2003 für die Bearbeitung der Berufung zuständige unabhängige Finanzsenat richtete am 25.3.2004 an den Bw. einen Bedenkenvorhalt folgenden Inhalts:

"Zwecks Erledigung obiger Berufung wurde in den Veranlagungsakt der S-KG Einblick genommen. Daraus ist Folgendes erkennbar:

Der Jahresabschluss über das Rumpfwirtschaftsjahr 1.4.1994-31.12.1994 wurde am 15. Dezember 1995 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. In der Bilanz scheint unter Finanzanlagen - Beteiligungen - Sonstige ein Posten von ATS 6,500.000,-- unter der Bezeichnung "Übernommener Kredit ÖCI Ges.Dr.H.S." auf.

Auf Ihrem Kapitalkonto ist dieses "Darlehen ÖCI" als Einlage ausgewiesen.

Anlässlich Ihres Ausscheidens wurde Ihr negatives Kapitalkonto von ATS 32.919 - der Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG entsprechend - nach Abzug des aliquoten Freibetrages als Veräußerungsgewinn behandelt

Zugleich mit einer Berufung vom 7. Juli 1997 gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 1997 haben Sie Ihrem Wohnsitzfinanzamt die gegen Sie gerichtete Klage der GiroCredit (Anm.: Rechtsnachfolger des ÖCI) über ATS 5,000.000 s.A., Ihre Klagebeantwortung und zuletzt eine Vergleichsaufstellung vom 2. November 1995 übermittelt, in der Sie sich verpflichtet haben, einen Betrag von ATS 5,000.000 zuzüglich Zinsen zu den im Vergleich festgehaltenen Terminen zu bezahlen.

Am 2. November 2001 haben Sie an Ihr Wohnsitzfinanzamt ein Schreiben gerichtet, in dem Sie nachträgliche Betriebsausgaben als Beteiligter der S-KG geltend machen. Sie haben die einzelnen Zahlungen (in Summe ATS 6,492.737) aufgelistet.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher von folgendem Sachverhalt aus:

Zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen 1994 für die S-KG war Ihnen der abgeschlossene Vergleich bereits bekannt. Sie haben daher die aufgrund des Vergleichs zu erwartenden Zahlungen nebst der Zinsen als Einlage auf Ihrem Kapitalkonto berücksichtigt. Dadurch ist der Negativstand Ihres Kapitalkontos fast zur Gänze abgedeckt worden, woraus nur ein zu vernachlässigender Veräußerungsgewinn resultierte.

Die nunmehrige Geltendmachung der Haftungszahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben würde daher eine Doppelerfassung dieser Haftungszahlungen bewirken.

Es ist somit beabsichtigt, in der Berufungsentscheidung weder Kapitalrückzahlungen noch auch die vom Finanzamt angesetzten Zinsenzahlungen zu berücksichtigen."

Die in diesem Vorhalt angeführte Klage, die Klagebeantwortung und die Vergleichsaufstellung haben folgenden Inhalt:

- Klage vom 24. Mai 1995:

„...Über das Vermögen der protokollierten Firma S-KG.... wurde zu des Handelsgerichtes Wien am 17. März 1995 das Ausgleichsverfahren eröffnet.

Die S-KG, nunmehr protokolliertes Einzelunternehmen K., steht mit der klagenden Partei in bankmäßiger Geschäftsverbindung und schuldet ihr u.a. zu Konto ... aus einem Abstattungskredit über ursprünglich S 25,000.000,-- eine den Klagsbetrag bei weitem übersteigenden Summe.

Der Beklagte, welcher seinerzeit Kommanditist der S-KG war, ist die Bürgschaft eingegangen und hat uns gegenüber für das Konto ... am 21. Mai 1992 die Haftung als Bürge und Zahler über S 5,000.000,-- zuzüglich der auflaufenden Zinsen, Provisionen, Spesen und Kosten jeder Art gem. § 1357 ABGB übernommen. Das Konto war vereinbarungsgemäß mit mindestens 8,25 % jährlich verzinst; die Zinsen betragen per 10.5.1995 S 1,223.749,99.

Trotz Fälligkeitstellung der Forderung und Aufforderung, S 5,000.000,-- zuzüglich 8,25 % Zinsen seit 22.5.1992 bis längstens 10.5.1995 auf unser Konto... einzuzahlen, hat der Beklagte weder Zahlung geleistet noch irgendwelche Zahlungsvorschläge unterbreitet noch sich irgendwie bei uns „gerührt“. Auf Seite des Beklagten liegt kein Verbrauchergeschäft vor. Unsere Fälligkeitstellung mit Schreiben vom 25.4.1995 zum 10. Mai 1995 erfüllt jedoch, da die Forderung zumindest seit Ausgleichseröffnung, das ist der 17.3.1995, nicht mehr bedient wurde und zumindest seit damals ein Zahlungsrückstand besteht, sinngemäß den Erfordernissen des § 13 KSchG.

Beweis: vorzulegende Bürgschaftsvereinbarung, Schreiben vom 25.4.1995, Kontounterlagen.

Wir beantragen zu erlassen das

URTEIL:

Der Beklagte Dr. S. ... ist schuldig, der klagenden Partei, binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution S 5,000.000,-- samt 8,25 % Zinsen seit 22.5.1992 zu bezahlen und die Kosten dieses Rechtsstreites zu ersetzen.“

- Klagebeantwortung vom 23. Juni 1995:

„Der dg. Beschuß vom 29. Mai 1995 wurde der geklagten Partei frühestens am 30. Mai 1995 zugestellt. Fristgerecht erstattet die geklagte Partei folgende

Klagebeantwortung:

Dem Klagebegehren wird sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach entgegengetreten. Sämtliche im folgenden nicht ausdrücklich außer Streit gestellte Klagsbehauptungen werden bestritten.

1. Im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien war zu FN ... die S-KG eingetragen. Gesellschafter dieser Kommanditgesellschaft waren im Mai 1992
K als Komplementär sowie
I (Vermögenseinlage S 270.743,25) und
der Geklagte (Anm.: Bw.) (Vermögenseinlage S 600.000,--) als Kommanditisten.

Im Zusammenhang mit der Neuerrichtung von Geschäftsräumlichkeiten in ... benötigte die S-KG zusätzliche Liquidität und nahm bei der Österreichischen Credit-Institut Aktiengesellschaft (ÖCI) den in der Klage genannten Abstattungskredit auf. Schon zuvor waren das ÖCI und die S-KG in Geschäftsbziehung. Insbesondere war das ÖCI (später die klagende Partei) ständiger Partner der S-KG im Zusammenhang mit der – von einer Vielzahl von Kunden der S-KG gewünschten – Finanzierung von Kraftfahrzeugankäufen.

Beweis: PV.

2. Anlässlich der Aufnahme des Abstattungskredites und anlässlich der Übernahme der klagsgegenständlichen Bürgschaft durch den Geklagten wurde von der S-KG ebenso wie von den Streitteilern davon ausgegangen, daß bei Aufrechterhaltung des Umsatzes der S-KG aus dem Kraftfahrzeughandel eine Rückführung des Kredites ohne Probleme möglich sein werde. Diese Annahme war auch zutreffend. Nachdem der Geklagte aus der S-KG ausgeschieden war, hat diese jedoch – wie die geklagte Partei erst vor kurzem in Erfahrung gebracht hat – im Jänner 1995 mit Herrn M. und Frau N. (Lebensgefährtin des Herrn K) zu einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma „S-

GmbH.“ zusammengeschlossen. Die Geschäfte dieser GesmbH wurden – ebenso wie bei der S-KG durch K. geführt (K. war Komplementär, später Alleininhaber, der S-KG und Geschäftsführer der S-GmbH). Am 13. Feber 1995 wurde die Fa. S-KG in „prot. Firma K“ geändert. Diese Maßnahmen belegen das – bereits erhebliche Zeit zuvor entstandene – Bestreben des K., die (ehemalige) S-KG auszuhöhlen und ihre wesentlichen Aktiven (insbesondere die über beträchtliche Verkehrsgeltung verfügende Marke S) auf ein anderes Unternehmen, nämlich die neue Ges.m.b.H., zu übertragen. Tatsächlich meldete die prot. Firma K. (ehemals S-KG) bereits am 15. März 1995 beim Handelsgericht Wien den Ausgleich an, die S-GmbH ist von dieser Insolvenz hingegen nicht betroffen.

Beweis: Akt ... des Handelsgerichtes Wien; Dr. R., Rechtsanwalt ...

3. Die genannten Bestreben des K sind der klagenden Partei nicht verborgen geblieben; sie hat diese Bestrebungen im Gegenteil unterstützt, indem sie mit der S-GmbH Geschäftsverbindung aufgenommen und den Kraftfahrzeughandel dieses Unternehmens – insbesondere durch zahlreiche Kreditgewährungen – unterstützt hat. Sie hat dadurch dazu beigetragen, daß die S-GmbH beträchtliche Umsätze (und Gewinne) erzielte, die – wären die in 2) dargestellten Umleitungsmaßnahmen unterblieben – der S-KG zugekommen wären; Sie hat damit den – von K. als Begründung für das Insolvenzverfahren der KG ins Treffen geführten – „Umsatzeinbruch“ der KG gefördert. Ohne diese Maßnahme wäre über das Vermögen der S-KG (bzw. Firma K) kein Insolvenzverfahren eröffnet worden, wäre das Unternehmen (weiterhin) in der Lage gewesen, den klagsgegenständlichen Kredit rückzuführen und wäre eine Inanspruchnahme des Geklagten aus seiner Bürgschaft unterblieben (bzw. würde der Geklagte bei der im Falle seiner Inanspruchnahme aus der Bürgschaft erfolgenden Regreßführung gegen die S-KG vollständige Befriedigung erhalten).

Die Geltendmachung der Bürgschaft ist unter den aufgezeigten Umständen sittenwidrig. Im übrigen hat die klagende Partei dem Geklagten sohin – zumindest grob fahrlässig – einen Schadenersatzanspruch in der Höhe des Klagebegehrens zugefügt. Dieser Schadenersatzanspruch wird dem Klagebegehrn compensando entgegengehalten.

Beweis: Gutachten eines Sachverständigen aus dem Fachgebiet der Buchprüfung; Dr. R., Rechtsanwalt“

- Vergleich vom 2. November 1995:

„Vergleichsaufstellung:

In der Rechtssache der klagenden Partei Giro Credit Bank Aktiengesellschaft der Sparkassen ... wider die beklagte Partei (Anm.: Bw.)..... wegen S 5.000.000,-- s.A. haben die Parteien vor dem Landesgericht für ZRS Wien in der Verhandlung vom 2.11.1995 nachstehenden Vergleich geschlossen:

1. Der Beklagte verpflichtet sich, an die Klägerin auf deren Konto ..., lautend auf „Verrechnungskonto Recht und Steuern, Konkurs/Insolvenzen“, S 5.000.000,-- (Schilling fünf-Millionen) zuzüglich 8,25 % Zinsen vom 23.08.1994 bis 02.11.1995 wie folgt zu bezahlen:
 - a) S 1.500.000,-- innert 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit dieses Vergleiches, weitere
 - b) S 1.333.333,-- bis längstens 30.06.1996, weitere
 - c) S 1.333.333,-- bis längstens 30.06.1997, sowie
 - d) S 833.334,-- zuzüglich der oben angeführten Zinsen bis längstens 30.06.1998.
2. Bei Verzug hinsichtlich auch nur einer Rate tritt Terminverlust ein. Ab dem Zeitpunkt eines allfälligen Terminverlustes werden 12 % Verzugszinsen aus der jeweils aushaftenden Restforderung vereinbart.
3. Der Beklagte verzichtet gegenüber der Mitbürgin V. auf allfällige Regreßansprüche, nicht jedoch auf solche gegenüber der konkursierten Hauptschuldnerin Firma K (...).
4. Der Beklagte verpflichtet sich zur Erstattung der halben Pauschalgebühr, das sind S 33.810,-- innerst 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit dieses Vergleiches an die Klägerin. Sonstige Gerichts- und Anwaltskosten trägt jeder Streitteil selbst.
5. Bei vollständiger Erfüllung dieses Vergleiches sind sämtliche Ansprüche der Streitteile aus der Bürgschaftserklärung vom 22. Mai 1992 bereinigt und verglichen.

Dieser Vergleich wird rechtswirksam, wenn er nicht bis spätestens 10.11.1995 (bereits bei Gericht einlangend) von der beklagten Partei widerrufen wird.“

Der Bw. nahm zum Vorhalt vom 25.3.2004 wie folgt Stellung:

„Im Zuge des Konkurses der Fa. S-KG wurde ein Kredit bei der ÖCI von mir persönlich übernommen, und wurde bzw. wird von mir laufend zurückgezahlt. Die anfallenden Kapitalraten und Zinsen wurden jedoch nicht als nachträgliche Betriebsausgaben angesetzt. Dies deshalb, da der übernommene Kredit zum Ausgleich meines negativen Kapitalkontos verwendet wurde, und daher – wie Sie in Ihrem Schreiben richtig ausführen – dafür anfallende Zahlungen eine Doppelerfassung bewirken würden.

Der Ihnen vorliegende Schriftverkehr bzw. die Klage der Girokredit betrifft die Inanspruchnahme aus einer von mir im Jahr 1992 eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung. Diese Zahlungen bzw. die darauf entfallenden Zinsen wurden als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht. Eine Doppelerfassung liegt daher nicht vor...“

Aufgrund dieses Vorbringens betraute der unabhängige Finanzsenat das bescheiderlassende Finanzamt nach § 279 Abs. 2 BAO mit der Durchführung von Ermittlungen; geklärt werden sollte also, ob tatsächlich keine Doppelerfassung der Haftungszahlungen als Betriebsausgaben vorliegt.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist Folgendes zu entnehmen:

Schreiben vom 30.10.2003:

„Zur Frage Kapitalrückzahlung S-KG: Der Aufwand bezüglich S-KG bestand aus zwei verschiedenen Zahlungen. Zunächst die Aufstockung des (negativ)Kapitals und später die Inanspruchnahme meiner Person für ausstehende Kredite der Firma. Der Ausgleich des Kapitalkontos erfolgte durch Aufnahme eines Kredites bei der Giro Credit (Beilage 1), als Sicherstellung diente damals die Wohnung G-Str. Die hiefür bezahlten Zinsen wurden nicht als Werbungskosten geltend gemacht. Dieser Kredit ist jedoch nicht zu verwechseln mit jenem Kredit für welchen ich von der Giro Credit als Bürge herangezogen wurde. Dieser lautete auf die Firma S-KG (Beilage 2). Lediglich jene Zinsen, welche für die Rückzahlung der Bürgschaft bezahlt wurden, wurden als Aufwand gebucht. Für die Inanspruchnahme aus meiner Bürgschaft für den Kredit der S-KG bei der Giro Credit – welche von mir bezahlt wurde – wurden die Zinsen meines Kredites bei der Bank Austria geltend gemacht (Beilage 3). Auch hier wurden nicht die gesamten Zinsen angesetzt, sondern es wurde von einem fallenden Kapital ausgegangen.

Zur Frage Zinsen für Liegenschaft O.: Die Zinsen betrafen die beiden Kredite bei der Hypo Tirol (Beilage 4 und 5). Sicherstellung war die Liegenschaft.

Wie Sie aus den Beilagen ersehen, handelt es sich um drei verschiedene Zahlungen an drei verschiedene Banken, wodurch eine Verwechslung bzw. Doppelverrechnung nicht möglich ist...“

Schreiben vom 16.12.2003:

„Die Zinsendifferenz in den einzelnen Jahren ergibt sich zum einen aus der Überschneidung der Zinsperioden (die Abrechnungen des letzten Quartals erfolgten per 1.1. des nächsten Jahres) und zum anderen aus den Zinsen für die Liegenschaft O. Die Zinsen in der Aufstellung über die Anschaffungskosten O. wurden mit S 596.250,- angesetzt (Beilage 3). Die Gesamtzinsen betrugen jedoch S 802.500,-- (Beilage 2).

Die Zinsen der Bank Austria betragen lt. Bankauszügen der Jahre 1994 – 1998 S 4.299.211,-- laut Beilagen zur Est S 4.392.468,- (Beilage 1). Dies ergibt einen Saldo von S 93.257,--. Die Zinsendifferenz für die Liegenschaft O. beträgt S 206.250,- (596.250,- - 802.500,--) somit ergibt sich ein bisher nicht berücksichtigter Zinsaufwand von S 112.993,-.

Im Jahr 1994 wurden u.a. Einnahmen in Höhe von S 500.000,-- zuzüglich 20 % USt erklärt. Dabei handelte es sich um eine Pacht(voraus)zahlung für die Liegenschaft O. für den Zeitraum 1.7.1994 bis 30.6.1998.

Weiters übermittelte ich Ihnen den Schriftverkehr betreffend meine Haftung bei der BKS, sowie die Überweisungsbelege der Zahlungen der Jahre 1997 und 1998. Die zwei Belege 1996 muss ich noch bei der Bank anfordern, ebenso die Scheckeinreichung vom 16.3.1993 über S 6,5 Mio. Das Einlangen der ersten beiden Zahlungen bei der ÖCI geht jedoch aus der Bestätigung über die Gesamtrückzahlung hervor. Die Rückzahlung der von der Sch-GmbH für mich geleisteten Zahlungen lege ich ebenfalls bei.

Schreiben vom 30.4.2004:

„Zunächst darf ich die verspätete Übermittlung der noch ausstehenden Unterlagen entschuldigen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die erste Zahlung für die Bürgschaft bei der Giro Credit über S 5 Mio. nicht im Jänner 1996, sondern bereits am 20. November 1995 erfolgt ist. Den diesbezüglichen Zahlungsbeleg lege ich bei. Nicht mehr auffindbar ist der Zahlungsbeleg über die Überweisung von S 1.333.333,--, welche ca. Ende 1996 erfolgt ist. Ich habe jedoch bereits die Bestätigung der Erste Bank vorgelegt, in welcher bestätigt wird, dass sämtliche Zahlungen ordnungsgemäß erfüllt wurden...“

Der unabhängige Finanzsenat richtete daraufhin am 6. Juli 2004 an den Bw. einen neuerlichen Bedenkenvorhalt:

„In Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 9.4.2003 führen Sie aus, dass Sie im Zuge des Konkurses der S-KG einen Kredit persönlich übernommen hätten, der zum Ausgleich Ihres negativen Kapitalkontos übernommen worden sei.

Die Klage der Girokredit betreffe demgegenüber die Inanspruchnahme aus einer von Ihnen im Jahr 1992 eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung. Diese Zahlungen bzw. die darauf entfallenden Zinsen seien als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Eine Doppelerfassung liege daher nicht vor.

Aufgrund dieses Vorbringens wurde das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom unabhängigen Finanzsenat gemäß § 279 Abs. 2 BAO mit der Durchführung von Ermittlungen betraut.

Hieraus ergibt sich, dass die Vermutung einer Doppelerfassung der in Rede stehenden Beträge in keiner Weise entkräftet werden konnte.

Als Beleg für die persönliche Übernahme eines Kredites haben Sie den Scheck Nr. 08... vom 16.6.1993 über ATS 6.522.320 vorgelegt; es ist aber nicht ersichtlich, zur Abdeckung welcher Beträge dieser Scheck gedient haben soll. Gerade bei Beträgen diesen Umfangs ist es aber nicht nachvollziehbar, warum nicht Maßnahmen zur Beweissicherung getroffen worden sind.

Gegen eine Entkräftung der Doppelerfassung spricht auch, dass Sie gegenüber K. (Anm.: Geschäftsführer der KG) bloß eine Forderung von ATS 7.237.500 angemeldet haben.“

In seiner Vorhaltsbeantwortung brachte der Bw. vor:

„Sie führen in Ihrem Schreiben aus, dass es gegen eine Entkräftung der Doppelerfassung spricht, dass ich gegenüber Herrn K. bloß eine Forderung von ATS 7.237.500,- angemeldet habe. Nach der seinerzeitigen Auskunft des Masseverwalters als auch nach nunmehriger nochmaliger Anfrage wurde mir bestätigt, dass die Auffüllung des negativen Kapitalkontos keinesfalls eine Konkursforderung und auch keine Forderung gegenüber des verbliebenen Gesellschafters ist. Eine diesbezügliche Forderungsanmeldung war daher gar nicht möglich.“

Zu Ihrem Vorwurf, es wären keine Maßnahmen zur Beweissicherung getroffen worden, erlaube ich mir zu bemerken, dass die in Frage stehende Zahlung bereits vor elf Jahren geleistet wurde und auch auf dem vorgelegten Zahlungsbeleg der Zahlungsgrund (S-KG) vermerkt ist. Ich habe mich intensiv darum bemüht – dies wird Ihnen (Betriebsprüferin) sicher bestätigen können – auch von der Bank noch eine zusätzliche Bestätigung zu erhalten. Leider war dies aufgrund der lange zurückliegenden Buchung nicht möglich.

Ich bitte Sie daher, mir die steuerliche Anerkennung meines Verlustes nicht zu versagen, umso mehr als ich durch den Konkurs der Fa. S-KG sowie den Privatkonkurs des Herrn K. keine Möglichkeit habe jemals zu meiner Forderung von ATS 7.237.500,-- zu kommen..."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Der unabhängige Finanzsenat nimmt es als erwiesen an, dass das Finanzamt davon ausging, es würden für die Streitjahre noch Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO ergehen, die das Finanzamt dazu berechtigen würden, die jeweiligen Einkommensteuerbescheide im Falle des Abweichens von den erklärten Beträgen nach § 295 Abs. 1 BAO abzuändern. Dies geht schon aus dem Vermerk "ohne Mitt(eilung)" hervor. Auch der Bw. hat dies ursprünglich ganz offensichtlich angenommen, was sich aus dem oben wiedergegebenen der Eingabe vom 2. November 2002 beigeschlossenen an das Betriebsfinanzamt der S-KG gerichteten Schreiben eindeutig ergibt.

Wenn aber vom Finanzamt erkannt wurde, dass kein Feststellungsbescheid ergehen werde, sondern die S-KG bereits vor dem ersten Streitjahr, also vor 1996 beendet wurde, so liegt hierin eine nachträglich hervorgekommene neue Tatsache, die das Finanzamt prinzipiell berechtigen würde, das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. b BAO wiederaufzunehmen.

Das Finanzamt hat auch begründet, warum es bei der Wahrnehmung des ihm eingeräumten Ermessens der Zweckmäßigkeit Vorrang vor der Billigkeit eingeräumt hat.

Der Bw. bringt dagegen nichts Substanzielles vor. Auch für den unabhängigen Finanzsenat ist nicht erkennbar, wo – in Anbetracht der Höhe der potentiellen Abgabennachforderung – ein schutzwürdiges Interesse des Bw. an der Rechtsbeständigkeit liegen soll.

Allerdings ist Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch, dass "die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Dass dies der Fall ist, wird unten unter Punkt 2 näher begründet.

2. Sachbescheide

2.1 Bürgschaftszahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben

Gemäß § 32 Z 2 erster Teilstrich EStG gehören auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG.

Dazu zählen auch Schuldzinsen, die auf eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit zurückzuführen sind (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018), sofern die Tilgung dieser Verbindlichkeit aus dem Veräußerungserlös nicht möglich ist. Die Abzugsfähigkeit bleibt solange bestehen, bis dem Steuerpflichtigen die Tilgung der Verbindlichkeit zugemutet werden kann (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 74ff zu § 32 mwN).

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 11.5 zu § 32 sehen als nachträgliche Betriebsausgabe auch die nachträgliche Inanspruchnahme eines ausgeschiedenen Gesellschafters durch Gesellschaftergläubiger an.

Der VwGH sieht in dem auch vom Finanzamt herangezogenen Erkenntnis vom 17.12.1998, 97/15/0122, im Fall einer unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteiles die danach erfolgte Leistung einer Bürgschaft durch den Abtretenden als nachträgliche Einlage, die zugunsten des Kapitalkontos des unentgeltlichen Rechtsnachfolger geleistet wird.

Der vorliegende Fall unterscheidet sich allerdings von dem vom VwGH zu beurteilenden dadurch, dass durch die missglückte Umwandlung tatsächlich auch für den Bw. ein Veräußerungsgewinn ermittelt wurde. Die Bürgschaftsleistung hätte sich damit auf den Stand des Kapitalkontos ausgewirkt und daher zu einem Veräußerungsverlust geführt; dies unter der Voraussetzung, dass die Verpflichtung zur Bürgschaftsleistung bereits am Bilanzstichtag zum 31.12.1994 der S-KG erkennbar gewesen wäre.

Dies ist eindeutig zu bejahen; das Ausgleichsverfahren über die S-KG wurde am 17. März 1995, also rund zweieinhalb Monate nach dem Bilanzstichtag, eröffnet. Bereits kurz danach wurde die Forderung fällig gestellt und der Bw. aufgefordert, ATS 5 Mio samt Zinsen bis längstens 10. Mai 1995 einzuzahlen. Wie schon im Vorhalt vom 25. März 2003 aufgezeigt wurde, war dem Bw. zum Zeitpunkt der Abgabe der Feststellungserklärung 1994 neben der Tatsache der Inanspruchnahme aufgrund des abgeschlossenen Vergleiches auch die genaue Höhe des zu leistenden Betrages bekannt. Damit hätte aber der Bürgschaftsbetrag bereits zu diesem Zeitpunkt das Kapitalkonto mindernd angesetzt werden müssen.

Somit kann dem Finanzamt schon aus diesem Grund im Ergebnis nicht entgegen getreten werden, wenn es die Kapitalrückzahlungen in den Streitjahren nicht als nachträgliche Betriebsausgaben berücksichtigt hat.

2.2 Doppelerfassung der Bürgschaftszahlungen?

Der unabhängige Finanzsenat geht weiters davon aus, dass tatsächlich eine Doppelerfassung der Bürgschaftszahlungen vorliegt.

Diese Sachverhaltsannahme gründet sich auf folgende nach § 167 BAO vorgenommene Würdigung der nachstehenden Beweise:

Wie im Sachverhaltsteil ausgeführt wurde, hat der Bw. in der Bilanz der S-KG zum 31.12.1994 aus seinem Kapitalkonto einen Betrag von ATS 6,500.000 unter der Bezeichnung "Darlehen ÖCI" als Einlage verbucht. Auffallend ist, dass sich dieser Betrag mit der laut Beilage zum Schreiben vom 2.11.2001 übermittelten Aufstellung über die nachträglichen Betriebsausgaben weitestgehend deckt (ATS 6,492.737).

Es wurde dem Bw. mehrfach Gelegenheit geboten, den naheliegenden Verdacht der Doppel erfassung zu entkräften.

Er hat dazu Folgendes vorgebracht:

- Vorhaltsbeantwortung vom 9. April 2003. "Im Zuge des Konkurses der Fa. S-KG wurde ein Kredit bei der ÖCI von mir persönlich übernommen, und wurde bzw. wird von mir laufend zurückgezahlt. Die anfallenden Kapitalraten und Zinsen wurden jedoch nicht als nachträgliche Betriebsausgaben angesetzt. Dies deshalb, da der übernommene Kredit zum Ausgleich meines negativen Kapitalkontos verwendet wurde, und daher – wie Sie in Ihrem Schreiben richtig ausführen – dafür anfallende Zahlungen eine Doppelerfassung bewirken würden."

Der Ihnen vorliegende Schriftverkehr bzw. die Klage der Girokredit betrifft die Inanspruchnahme aus einer von mir im Jahr 1992 eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung. Diese Zahlungen bzw. die darauf entfallenden Zinsen wurden als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht. Eine Doppelerfassung liegt daher nicht vor..."

Der Bw. behauptet also, er habe "im Zuge des Konkurses" einen Kredit des ÖCI persönlich übernommen.

Es würde aber eklatant den Erfahrungen des Wirtschaftslebens widersprechen, wenn der Bw. als beschränkt Haftender neben einer Bürgschaftsverpflichtung, die schlagend zu werden droht, freiwillig dem Betrieb noch weitere Geldmittel zur Verfügung stellt, die mit Sicherheit im Regressweg nicht mehr einbringlich sind.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass ein Kommanditist nach § 172 Abs. 4 HGB u.a. dann zur Haftung herangezogen werden kann, soweit er "Gewinnanteile entnimmt, während sein Kapitalanteil durch Verluste unter den Betrag der geleisteten Einlage herab gemindert ist..."

Das Kapitalkonto des Bw. war zum 31.3.1992 noch positiv, es ist erst durch Verlustzuweisungen der folgenden Wirtschaftsjahre negativ geworden.

In der Bilanz zum 31.3.1994 sind Entnahmen von ATS 301.759,20 ausgewiesen, in der Bilanz zum 31.12.1994 (neben den in Rede stehenden ATS 6.500.000) allerdings noch weitere Einlagen von ATS 447.048,10.

Somit hat für den Bw. keinerlei Verpflichtung bestanden, sein negatives Kapitalkonto aufzufüllen. Auch aus dem Gesellschaftsvertrag ist ersichtlich, dass die Hafteinlage des Bw. ATS 600.000 betragen hat und Nachschüsse auf diese Pflichteinlagen nicht wirksam gefordert werden können. "Die Kommanditisten sind durch die Leistung ihrer Pflichteinlage von jeder weiteren Haftung gegenüber allfälligen Gesellschaftsgläubigern befreit" (Punkt 3). Der Umstand, dass dennoch Einlagen geleistet wurden, lässt also darauf schließen, dass damit in Wahrheit die laut dem Bw. seit 1992 bestehende Bürgschaftsverpflichtung eingebucht wurde.

Dem entspricht es auch, dass der Bw. eine Forderung gegenüber K im Ausmaß von bloß ATS 7.237.500 angemeldet hat; hat es sich hierbei in Wahrheit nicht um die Auffüllung des negativen Kapitalkontos gehandelt, sondern um die Regressforderung aus der Bürgschaftsverpflichtung, so ist dem Vorbringen des Bw., die Auffüllung des negativen Kapitalkontos stelle keine Konkursforderung und auch keine Forderung gegen den verbliebenen Gesellschafter dar, der Boden entzogen.

Es ist weiters mit Sicherheit anzunehmen, dass die Rechtsanwälte des Bw. in der Klagebeantwortung vom 23. Juni 1995 ausdrücklich auf die bereits erfolgte Auffüllung des negativen Kapitalkontos hingewiesen hätten, da dadurch die behauptete Sittenwidrigkeit der Geltendmachung der Bürgschaft noch klarer dokumentiert worden wäre.

- Schreiben vom 30.10.2003:

Der Bw. bringt vor, die "Aufstockung des (negativ) Kapitals" sei durch einen anderen Kredit erfolgt als jener, der deshalb aufgenommen worden wäre, weil er als Bürge herangezogen worden sei.

Als Beleg für den ersten Kredit legt er einen "Schuldschein und Pfandurkunde", datiert vom 10.5.1993 vor. Hierin ist allerdings der Verwendungszweck des Darlehens nicht angeführt; die Verbuchung am Kapitalkonto erfolgte weiters in der das Wirtschaftsjahr 1.4.-31.12.1994, weshalb schon aus zeitlichen Gründen der Konnex äußerst unwahrscheinlich ist und auch keine betragsmäßige Übereinstimmung vorliegt.

- Schreiben vom 16.12.2003 und vom 30.4.2004:

Diese Schreiben beziffern nur den Zinsaufwand und dokumentieren die unbestrittene Tatsache, dass Bürgschaftszahlungen an die Giro Credit ab November 1995 aufgrund des Vergleiches vom 2. November 1995 tatsächlich geleistet wurden.

Wie schon im Bedenken vorhalt vom 6. Juli 2004 ausgeführt wurde, hat der Bw. weiters als Beleg für die persönliche Übernahme des Kredites einen Scheck vom 16.6.1993 über ATS 6.522.320 vorgelegt; es ist aber nicht ersichtlich, zur Abdeckung welcher Beträge dieser Scheck gedient haben soll.

Eine Doppelerfassung wird auch dadurch nicht widerlegt.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass es also aufgrund des obigen Beweismaterials als erwiesen anzusehen ist, dass es tatsächlich zu einer Doppelerfassung gekommen ist. Hierfür spricht insbesondere auch, dass es für den Bw., der mit den steuerlichen Vorschriften vertraut ist, ein Leichtes gewesen wäre, das Vorliegen von getrennten Krediten zweifelsfrei nachzuweisen. Der Umstand, dass er selbst der Betriebsprüferin nur nicht aussagekräftige Unterlagen vorgelegt und keine ausreichenden Maßnahmen zur Beweissicherung getroffen hat, spricht ebenfalls gegen seinen Standpunkt.

Das Finanzamt ist seiner amtswegigen Ermittlungspflicht durch die Durchführung von Erhebungen in vollem Umfang nachgekommen; der Bw. hat aber seine ihm gemäß § 119 Abs. 1 BAO treffende Offenlegungspflicht verletzt. Auf die den Bw. gem. § 132 Abs. 1 zweiter Halbsatz BAO über die Siebenjahresfrist hinaus treffende Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

3.3 Rechtliche Konsequenzen

Ist als erwiesen anzusehen, dass eine Doppelerfassung vorliegt, besteht keine Möglichkeit, die Kapitalrückzahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG zu erfassen.

Bezüglich der Zinsen ist zu beachten, dass diese mit hoher Wahrscheinlichkeit ebenfalls in der im Rumpfwirtschaftsjahr 1994 gebuchten Einlage erfasst waren.

Da aber die Berücksichtigung von erst in Zukunft anfallenden Zinsen zu diesem Zeitpunkt unzulässig war, kann der Bw. die Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG geltend machen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 13. September 2004

