



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des HH, EDV-Beratung, L, vertreten durch SP, vom 24. September 2004, 22. September 2005 bzw. 26. Mai 2006 gegen die mit Bescheiden vom 22. September 2004 berichtigten Bescheide des Finanzamtes Z vom 1. September 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2002, sowie gegen die Bescheide vom 7. September 2005 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 und vom 11. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 entschieden:

- 1)** Der Berufung betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002** wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	1.599.262,00 S	Einkommensteuer	686.150,00 S
Abgabenschuld				686.150,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				49.864,47 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	109.879,13 €	Einkommensteuer	46.689,87 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				46.689,87 €

- 2)** Die Berufung betreffend **Einkommensteuer für das Jahr 2003** wird als unbegründet abgewiesen.
- 3)** Der Berufung betreffend **Einkommensteuer für das Jahr 2004** wird teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	50.920,43 €	Einkommensteuer	17.210,52 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				17.210,52 €

- 4)** Die **Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004** wird **endgültig** festgesetzt.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als EDV-Berater.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr **2001** machte er als Betriebsausgaben u.a. Kreditzinsen (Kontokorrentzinsen) in Höhe von 49.412,90 S geltend. Außerdem beantragte er die Berücksichtigung von Werbungskosten gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 im Zusammenhang mit seinen ehemaligen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der "C" Handels- und DienstleistungsgesmbH (in der Folge kurz: C GesmbH) gegenüber der XBank aus dem Titel der Haftungsübernahme in Höhe von 143.986,54 S.

Mit Bescheid vom 16. Juni 2004 wurde der Pflichtige erklärungsgemäß vorläufig zur Einkommensteuer veranlagt.

Für das Jahr **2002** brachte er in seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Kreditzinsen (Kontokorrentzinsen) in Höhe von 2.370,83 € als Betriebsausgaben im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Abzug.

Werbungskosten gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 aus dem Titel der "Haftungsübernahme als

angestellter Geschäftsführer für die C GesmbH gegenüber der XBank " wurden für 2002 im Ausmaß von 21.760,62 € beantragt.

Auch für dieses Jahr wurde der Pflichtige mit Bescheid vom 16. Juni 2004 zunächst vorläufig zur Einkommensteuer veranlagt, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß und die nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht in Ansatz gebracht wurden.

Im Zuge einer für den Zeitraum 2000 bis 2002 vom Finanzamt durchgeführten **Betriebsprüfung** wurde festgestellt, dass die Werbungskosten aus dem Titel der Haftungsübernahme sowie die als Betriebsausgaben beantragten Kreditzinsen nicht anerkannt werden könnten. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Berufungsentscheidung (wohl richtig: Berufungsvorentscheidung) – für die Jahre 1994 bis 1997 verwiesen.

Daneben wurden laut Betriebsprüfungsbericht vom 3. August 2004 im Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb die beantragten Diäten gekürzt und die anteiligen Anschaffungskosten für den betrieblich genutzten Gebäudeteil (Arbeitszimmer) im Ausmaß von 18.000,00 S bzw. 1.308,14 € in Ansatz gebracht.

Gegen die entsprechenden im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide betreffend 2001 und 2002 vom 1. September 2004 – berichtigt gemäß § 293 BAO mit Bescheiden vom 22. September 2004 (die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden nunmehr richtig laut Betriebsprüfungsbericht in Ansatz gebracht) – erhob der Pflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter **Berufung**, in der er Folgendes ausführte:

Der Einkommensteuerbescheid 2001 werde hinsichtlich der Festsetzung der betrieblichen Zinsen für die Bankkonten bei der XBank , Kontonummern 804-134-671/01 sowie 804-134-671/00, mit 0,00 S sowie hinsichtlich der Nichtanerkennung der nachträglichen Werbungskosten aus den Haftungszahlungen an die XBank in Höhe von 143.986,84 S angefochten.

Es werde beantragt, die Zinsen für das Bankkonto XBank Kto.Nr. 3(wohl richtig: 8)04-134-671/01 mit 48.853,48 S sowie die Zinsen für das Bankkonto, XBank , Kto.Nr. 3(wohl richtig: 8)04-134-671/00 mit 759,44 S anzuerkennen. Außerdem sollten die nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit für Haftungszahlungen an die XBank in Höhe von 143.986,84 S anerkannt werden.

Der Einkommensteuerbescheid 2002 werde hinsichtlich der Festsetzung der Zinsen für die Bankkonten bei der XBank , Kontonummern 804-134-671/01 sowie 804-134-671/00 mit 0,00 € sowie hinsichtlich der Nichtanerkennung der nachträglichen Werbungskosten aus Haftungszahlungen an die XBank in Höhe von 21.761,00 € angefochten.

Es wurde beantragt, die Zinsen für das Bankkonto XBank , Kto.Nr. 804-134-671/01 in Höhe von 2.253,58 € sowie die Zinsen für das Bankkonto XBank , Kto.Nr. 3(wohl richtig: 8)04-134-671/00 in Höhe von 117,25 € als Betriebsausgaben anzuerkennen. Außerdem wurde beantragt, die Haftungszahlungen an die XBank als nachträgliche Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit anzuerkennen.

Hingewiesen wurde darauf, dass die angefochtenen Bescheidinhalte durch die gemäß § 293 BAO geänderten Bescheide vom 22. September 2004 nicht geändert worden wären.

Begründung:

Die Zinsen des Kontos der XBank , Kto.Nr. 804-134-671/00 (= reines Betriebskonto) wären bereits in der Berufung der Jahre 1994 bis 1997 zu 100 % anerkannt und in den Jahren 2001 und 2002 irrtümlich als Zinsen des Kontos Kto.Nr. 804-134-671/01 ebenfalls gestrichen worden.

Der Bw verwies auf eine Kopie des Schreibens vom 27. Mai 2004 zur Aufgliederung der Zinsen in der Beilage.

Der Bw wäre bis zum Jahr 1993 als angestellter Geschäftsführer und Gesellschafter bei der C GesmbH tätig gewesen. Diese GesmbH sei im Jahr 2003 (richtig: 1993) in Konkurs gegangen. Der angestellte Geschäftsführer und Gesellschafter (Bw) hätte gegenüber der YBank Haftungen für die C GesmbH übernommen.

Ein außergerichtlicher Vergleich mit der YBank hinsichtlich der übernommenen Haftungen wäre notwendig gewesen, damit die Gewerbeberechtigung des Bw's als Einzelunternehmer durch das Konkursgericht nicht eingezogen worden wäre. Erst nach der Vereinbarung mit der YBank hätten sich sowohl der Masseverwalter als auch der Kreditschutzverband für die Beibehaltung und Weiterführung des Gewerbes ausgesprochen, worauf das Gericht von einem Einzug der Gewerbeberechtigung beim Einzelunternehmen Abstand genommen hätte. Die Zinsen des Kontos, Kto.Nr. 804-134-671/01 stellten daher Betriebsausgaben bei dem EDV-Unternehmen dar. Die Haftung hätte der Bw als angestellter Geschäftsführer bei der C GesmbH damals übernommen, um seine Beschäftigung zu erhalten und die nunmehrigen Haftungszahlungen (Kapitalzahlungen ohne Zinsen) stellten daher nachträgliche Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit dar (siehe in die gleiche Richtung gehend BFH 17.7.1992 VI R 125/88).

Aus der vom steuerlichen Vertreter in seiner Berufungsschrift angesprochenen Kopie des Schreibens vom 27. Mai 2004 zur Aufgliederung der Zinsen ergaben sich folgende Zahlen:

XBank , Kto.-Nr. 804-134-671/00		
	<u>Zinsen</u>	Spesen
2001	759,44 S	4.251,80 S
2002	117,25 €	221,27 €
XBank , Kto.-Nr. 804-134-671/01		
2001	48.853,46 S	0,00 S
2002	2.253,58 €	0,00 €

Für das Jahr **2003** wurde der Bw mit Bescheid vom 7. September 2005 vorläufig zur **Einkommensteuer** veranlagt.

Im Rahmen dieses Bescheides wurden die aus dem Titel der "Haftungsübernahme als angestellter Geschäftsführer für die C GesmbH gegenüber der XBank " beantragten Werbungskosten in Höhe von 12.644,36 € nicht anerkannt.

Ebenso wurden – analog zur Berufungsvorentscheidung für die Jahre 1994 bis 1997 – die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben beantragten Zinsen und Spesen nur zum Teil anerkannt, indem jene des Kontos 804-134-671/00 zur Gänze und jene des Kontos

804-134-671/01 im verhältnismäßigen Anteil laut Vorjahren ($1.369,84 \text{ €} \times 20\% \times 30\% = 81,19 \text{ €}$) in Ansatz gebracht wurden.

Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 waren die Zinsen und Spesen vom Pflichtigen folgendermaßen aufgegliedert worden:

XBank , Kto.-Nr. 804-134-671/00		
	<u>Zinsen</u>	<u>Spesen</u>
2003	212,93 €	201,57 €
XBank , Kto.-Nr. 804-134-671/01		
2003	1.369,84 €	0,00 €

Mit Schreiben vom 22. September 2005 erhob der Pflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 **Berufung** und begründete diese gleichermaßen, wie jene für die Jahre 2001 und 2002. Vor allem beantragte er die Anerkennung sämtlicher Zinsen und Spesen im Zusammenhang mit dem Konto 804-134-671/01 als Betriebsausgaben bzw. sämtlicher Haftungszahlungen als (nachträgliche) Werbungskosten.

Im gegenständlichen Berufungsschreiben beantragte er auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, welche Anträge er mit Schreiben vom 3. Mai 2007 zurückzog.

Für das Jahr **2004** wurde der Bw mit Bescheid vom 11. Mai 2006 vorläufig zur **Einkommensteuer** veranlagt.

Im Rahmen dieses Bescheides wurden die aus dem Titel der "Haftungsübernahme als angestellter Geschäftsführer für die C GesmbH gegenüber der XBank " beantragten Werbungskosten in Höhe von 12.744,57 € nicht anerkannt.

Ebenso wurden die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben beantragten Zinsen und Spesen der Konten 804-134-671/00 und 804-134-671/01 zur Gänze nicht in Ansatz gebracht.

Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 waren die Zinsen uns Spesen vom Pflichtigen folgendermaßen aufgegliedert worden:

XBank , Kto.-Nr. 804-134-671/00		
	<u>Zinsen</u>	<u>Spesen</u>
2004	307,32 €	215,51 €
XBank , Kto.-Nr. 804-134-671/01		
2003	551,02 €	0,00 €

Mit Schreiben vom 26. Mai 2006 erhab der Pflichtige gegen den genannten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 **Berufung** und begründete diese wie in den Vorjahren.

Auch im gegenständlichen Berufungsschreiben beantragte er die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, welche Anträge er mit Schreiben vom 3. Mai 2007 zurückzog.

Im Zuge der Ermittlungen im Rahmen des Berufungsverfahrens betreffend die Jahre 1994 bis 1997 hatte sich folgender Sachverhalt ergeben:

Der Bw war vormals Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma C GesmbH, früher H GesmbH, gewesen, an der er auch zu 25 % beteiligt gewesen war. Die restlichen 75 % der Beteiligung hatte seine Gattin, IH, gehalten. 1993 ging die GesmbH in Konkurs. Es konnte ein Zwangsausgleich erreicht werden. Die Firma wurde aufgelöst (Betriebssperre auf Grund des Antrages des Masseverwalters am 24. September 1993).

HH war gegenüber der YBank für die GesmbH Haftungen eingegangen (Bürgschaften). Die YBank wollte im Konkurs ca. 4 Mio. S. Es gelang ein außergerichtlicher Ausgleich mit der Raika über ca. 1.750.000,00 S, welcher Betrag von HH folgendermaßen finanziert wurde:

1.500.000,00 S über XBank /Kto.Nr. 804-134-671/01

250.000,00 S Eigenmittel

(Aktenvermerk über ein Telefongespräch mit dem steuerlichen Vertreter des Bw's vom 12. August 2003)

Mit Schreiben vom 18. August 2003 legte der Bw folgende Unterlagen vor:

1. Kreditvertrag XBank /Kto.Nr. 804-134-671/01 über 1.500.000,00 S vom 9. März 1994.

Als Kreditgrund ging die "Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB C Handels- und DienstleistungsgmbH bzw. He und IH " hervor.

2. Kopie des Zahlungsbeleges über 250.000,00 S mit dem Vermerk "Ausgleich YBank" (Zahlungsdatum 10. März 1994)

3. Kopie einer Zusammenstellung des BvOÖ vom 30. April 1993, aus der die fälligen Kredite gegenüber der H bzw. C GesmbH in Höhe von insgesamt 4.507.485,00 S hervorgingen.

4. Diverse Schreiben der YBank aus den Jahren 1991 und 1992, aus denen im Zusammenhang mit Ausweitungen des Kreditrahmens die Möglichkeiten aufgrund der Liquiditätssituation der Firma dargelegt wurden.

Im Rahmen einer **persönlichen Vorsprache vom 28. August 2003** des steuerlichen Vertreters des Bw's bei der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates bekräftigte dieser, dass die im Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb

geltend gemachten Zinsen eigentlich dadurch entstanden seien, dass der Bw Schulden für die ehemalige C GesmbH, deren Gesellschafter und Geschäftsführer er gewesen wäre, beglichen und sich hierzu einen Kredit (XBank , Kto.Nr. 804-134-671/01) aufnehmen hätte müssen.

Der Bw hätte mit der YBank , seiner Hausbank, einen Vergleich erreicht, wonach sie nach Zahlung eines Betrages von 1.750.000,00 S auf alle weiteren bzw. anderen Forderungen verzichtet hätte. Für die Begleichung dieses Betrages hätte er 250.000,00 S an Eigenmitteln verwendet; 1.500.000,00 S wären über einen Kredit bei der XBank , Kto.Nr. 804-134-671/01, finanziert worden. Die aus diesem Kredit resultierenden Zinsen wären 1994 geltend gemacht worden.

Ab 1995 wären auch Zinsen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, dem Konto mit der Nummer 804-134-671/00 bei der XBank angefallen wären, geltend gemacht worden. Bei diesem Konto handle es sich um das laufende Geschäftskonto des nunmehrigen Einzelunternehmens. Diese Zinsen wären daher jedenfalls als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anzuerkennen.

Aus dem **Akt der inzwischen gelöschten Firma C GesmbH** betreffend das **Haftungsverfahren** des Geschäftsführers HH , in dem der steuerliche Vertreter des Bw's anlässlich seiner persönlichen Vorsprache am 28. August 2003 Einblick genommen hatte, gingen folgende wesentliche Sachverhaltselemente hervor:

Über das Vermögen der Firma C GesmbH wurde mit 15. September 1993 das Konkursverfahren eröffnet.

Der Bw legte in einem Schreiben ausführlich dar, dass die Überschuldung der C GesmbH keinesfalls auf schuldhafte Verhalten seinerseits zurückzuführen gewesen wäre, was auch dadurch bestätigt worden wäre, dass in den Berichten des Masseverwalters an das Konkursgericht in keiner Weise eine schuldhafte Pflichtverletzung, kridamäßiges Verhalten oder eine verspätete Konkursantragstellung erwähnt worden wäre.

Laut Anmeldungsverzeichnis im Konkursverfahren machte die YBank Kreditforderungen in Höhe von 3.237.071,00 S geltend.

Da er – der Bw – als absolut kompetenter sowie seriöser Geschäftspartner bekannt gewesen wäre, hätten sich sämtliche Gläubiger des Insolvenzverfahrens, die sich an seinem Privatvermögen schadlos halten können, zur Sanierung der wirtschaftlichen Situation bereit erklärt, um einen Neubeginn zu unterstützen.

Die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse hätte von einer persönlichen Haftung Abstand genommen. Weiters wäre mit der Hausbank, der YBank , deren Forderungen grundbücherlich besichert gewesen wären, eine Gesamtbereinigung in der Form vereinbart und bereits durchgeführt worden, dass mit Bezahlung von 1.750.000,00 S sämtliche Verbindlichkeiten der GesmbH (Forderungsanmeldung: 3.237.071,00 S) und die Privatverbindlichkeiten, resultierend

aus dem privaten Hausbau in Höhe von rund 780.000,00 S für immer verglichen wären. HH legte auch Bescheide der Bezirkshauptmannschaft XY vor, aus denen hervorging, dass eine weitere Gewerbeausübung im Sinne der Gläubiger wäre und daher die Gewerbeberechtigung nicht entzogen würde.

Auch von der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich wurde der Bw zum Teil aus der Gesamtschuld entlassen.

In weiterem Berufungsverfahren versuchte der Bw nachzuweisen, dass die Abdeckung der Schuld bei der YBank durch Aufnahme des Kredites bei der XBank schon **vor Betriebseinstellung** erfolgt wäre, was eine allfällige Anerkennung der entsprechenden Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen rechtfertigen hätte können.

In diesem Zusammenhang legte ein **Schreiben des Masseverwalters** M vor, in dem dieser Folgendes ausführte:

"Aufgrund meines Antrages vom 23.9.1993 hat das Konkursgericht mit Beschluss vom 24.9.1993 die sofortige Betriebssperre verfügt und konkursbehördlich genehmigt. Diese Betriebssperre wurde allgemein deshalb beantragt, weil mit Verfügung derselben zum damaligen Zeitpunkt (1993) sich daran zur Kündigung von im Konkursunternehmen beschäftigten Dienstnehmern eine einmonatige Kündigungsfrist knüpfte und daraus resultierende Endigungsansprüche Konkursforderung waren.

Mit dieser Betriebssperre verknüpft war aber keinesfalls die tatsächliche Beendigung der Geschäftstätigkeit der Konkursantin, weil zeitlich darauf folgend die eigentliche Konkursabwicklung erst erfolgte. Dabei ging es – wie dem Konkursakt entnommen werden kann – um die Veräußerung des Anlagevermögens sowie die Einbringlichmachung von Forderungen. Letzteres hat bis zum Abschluss eines Vergleiches mit einem ehemaligen Auftraggeber bis 9.11.1994 gedauert, sodass auch erst mit Eingabe vom 15.12.1994 ich in der Lage war Schlussbericht zu erstatten und die Schlussanträge zu stellen. Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass die auch nach offizieller Betriebsschließung am Massekonto bis 17.11.1994 getätigten Haben- und Sollumsätze betriebsbedingt waren und in Folge der aufrechten Unternehmereigenschaft selbstverständlich auch der Umsatzsteuer zu unterwerfen waren (das Massekonto schließt mit 17.11.1994).

In Reaktion auf dieses Schreiben erging am 11. März 2004 folgender **Vorhalt** des Unabhängigen Finanzsenates:

"Sie haben im Zusammenhang mit ihren im Gegenstand angeführten Berufungen ein Schreiben des Masseverwalters M vorgelegt, das nachweisen sollte, dass die tatsächliche Betriebsschließung der Firma C GesmbH nicht bereits mit dem konkursbehördlich genehmigten Zeitpunkt (laut Beschluss des Landesgerichtes ZZ am 24. September 1993), sondern erst mit Abschluss des Konkurses im November 1994 erfolgt ist.

Hiezu darf Ihnen Folgendes mitgeteilt werden:

Im Schreiben des Masseverwalters wird ausgeführt, dass im Anschluss an die Betriebssperre die eigentliche Konkursabwicklung erfolgte. Dabei wäre es um die Veräußerung des Anlagevermögens sowie die Einbringlichmachung von Forderungen gegangen. Diese Aktivitäten sind jedoch Ausdruck einer typischen Abwicklung (Liquidation) des Gesellschaftsvermögens.

Mit dem Eintritt der Kapitalgesellschaft in das Stadium der Abwicklung (Liquidation) endet die dem Gesellschaftszweck gewidmete (=werbende) Tätigkeit. Ab diesem Zeitpunkt sind Gewinne aus der Verfolgung des Gesellschaftszweckes nicht mehr zu erwarten. Genau diese Möglichkeit der Erlangung von Gewinnen aus der Verfolgung des Gesellschaftszweckes, also der werbenden Tätigkeit der Gesellschaft ist aber laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes

(siehe VwGH 7.9.1993, 90/14/0289) Grundvoraussetzung für die Anerkennung der Schuldzinsen als Werbungskosten im Sinne von Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (Gewinnanteile aus einer GesmbH).

Da eine Anerkennung der Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach der derzeitigen Aktenlage – der Konkursakt des Landesgerichtes ZZ, auf den der Masseverwalter verwiesen hat, wurde angefordert, ist aber noch nicht eingetroffen! – auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kaum möglich erscheint, werden Sie Zwecks umfassender und eindeutiger Sachverhaltsermittlung schon jetzt ersucht, noch folgende Fragen zu beantworten:

1) In Ihrer Berufungsschrift weisen Sie darauf hin, dass die strittigen Zinsenbelastungen im Zusammenhang mit Ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer stünden. Es wird um konkrete Darstellung ersucht, inwieweit oder in welcher Form Sie die gegenständlichen Zinsenbelastungen als durch den Betrieb Ihres Einzelunternehmens veranlasst erachten. Wie ist Ihre Aussage "der Ausgleich wäre notwendig gewesen, um das Gewerbe weiterhin ausführen zu können", konkret zu verstehen?

2) Aus welchem Grund haben Sie die offenen Schulden der C GesmbH bei der YBank bestritten?

Für eine im Raum stehende etwaige Bürgschaftsverpflichtung wurden noch keine eindeutigen Nachweise (Vertrag oder ähnliches) erbracht."

In Reaktion auf diesen Vorhalt langte folgendes **Schreiben des Bw's** vom 7.4.2004 ein:

Zu Frage 1) des Vorhaltes:

"Nach Eröffnung des beantragten Konkurses waren auf Anforderung des Gerichtes die entsprechenden Gewerbeberechtigungen der 'C HandelsgesmbH' dem Masseverwalter zu übergeben. Bis zur Gründung der GesmbH wurde durch mich das Gewerbe als Einzelunternehmer mit der entsprechenden Gewerbeberechtigung geführt. Bei der Gründung der GesmbH wurde dieses Einzelunternehmen auch in die GesmbH eingebracht. Ein außergerichtlicher Vergleich mit der YBank war notwendig, damit meine Gewerbeberechtigung als Einzelunternehmer durch das Gericht nicht eingezogen wurde. Erst nach der Vereinbarung mit der YBank hat sowohl der Masseverwalter als auch der Kreditschutzverband sich für die Beibehaltung und Weiterführung des Gewerbes ausgesprochen, worauf das Gericht von einem Einzug der Gewerbeberechtigung meines Einzelunternehmens Abstand nahm. Als Folge wurden mir durch den Masseverwalter auch die weiteren Rechte für die Entwicklung, den Verkauf, bzw. die Wartung der bis dahin entwickelten Software übertragen. Die nunmehr erfolgreiche unternehmerische Tätigkeit wäre also ohne die Gewerbeberechtigung nicht möglich gewesen."

Zur Frage 2):

"In der Beilage übermittelte ich Ihnen eine Ablichtung des entsprechenden Kreditvertrages und der Wechselvereklärung.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kredites haben wir gemeinsam mit dem R (Anmerkung RK), Landesverband Oberösterreich eine umfassende Rettungssoftware entwickelt, die auch in Oberösterreich, Salzburg und Tirol eingesetzt wurde. Leider haben unsere nach Fertigstellung der Software mit I durchgeführten Verhandlungen mit dem R Wien zwecks Einsatz in ganz Österreich zu keinem Ergebnis geführt, da diese ein deutsches Lizenzprodukt aufgekauft haben.

Zum Zeitpunkt des Finanzierungsabschlusses waren sowohl wir als auch die YBank und I vom Erfolg dieser Entwicklung überzeugt, der Kredit wurde allerdings seitens der YBank nur unter der Voraussetzung unserer Bürgschaft genehmigt."

Der Vorhaltsbeantwortung wurde der **Kreditvertrag**, abgeschlossen zwischen der YBank und der H GesmbH, vom 30. Dezember 1991 über 3.600.000,00 S beigelegt.

Ebenso wurde eine **Wechselverpflichtungserklärung** – gerichtet an die YBank – vom

17. Juli 1990 vorgelegt. Als Schuldner ging daraus die H GesmbH hervor, als **Wechselbürgen HH (Bw) und dessen Gattin IH**.

Aus dem Konkursakt des Landesgerichtes ZZ betreffend die Fa. C GesmbH ergaben sich keine für das Berufungsverfahren bedeutsamen Neuerungen.

Anlässlich eines **Erörterungsgespräches am 10. Mai 2004** beim Unabhängigen Finanzsenat, bei dem der steuerliche Vertreter des Bw's, der Vertreter des Finanzamtes und die zuständige Vertreterin des Finanzamtes anwesend waren, wurde im Zusammenhang mit den im gegenständlichen Berufungsverfahren noch strittigen Punkten Folgendes festgestellt:

1) Zu den Zinsen und Spesen/XBank , Kto.Nr. 804-134-671/00:

Es wurde einvernehmlich als glaubhaft angesehen, dass dieses Konto das Geschäftskonto des Einzelunternehmers darstellte, da die Höhe dieser Zinsen und Spesen der allgemeinen Lebenserfahrung entsprach.

Diese Zinsen und Spesen wären daher als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (auch ab 1998) zu berücksichtigen.

2) Zu den Zinsen/XBank , Kto.Nr. 804-134-671/01:

Wie aus der Aktenlage hervorgeinge, wären mit dem Kredit bei der YBank die Schulden der GesmbH und des Privathauses im Verhältnis 80 % : 20 % beglichen worden.

Da das Privathaus zu 30 % betrieblich genutzt werde, wäre ein entsprechender aliquoter Anteil als Betriebsausgaben zu berücksichtigen gewesen.

Da bislang für den betrieblich genutzten Anteil des Hauses keine AfA geltend gemacht worden wäre, würde dies nunmehr nachgeholt, wobei als AfA-Bemessungsgrundlage einvernehmlich 3.000.000,00 S geschätzt würden. Bei einem AfA-Satz von 2 % entspreche dies 18.000,00 S. Dieser Betrag wäre zusätzlich als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Diese Vereinbarung gelte vorerst nur für die Berufsjahre 1994 bis 1997.

3) Zu den Bürgschaftszahlungen ab 1998:

Nach Meinung der Vertreter des Finanzamtes und des UFS seien diese nach eindeutiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als nachträgliche Einlageleistungen in die GesmbH zu beurteilen und daher steuerlich nicht absetzbar.

Der steuerliche Vertreter behielt sich diesbezüglich eine Berufung vor.

Vom Finanzamt wurden in der Folge entsprechende **Berufungsvorentscheidungen**

erlassen, auf welche sich der Betriebsprüfer – wie oben ausgeführt – in seinem Bericht betreffend die Prüfung der Jahre 2000 bis 2002 bezog.

Hinsichtlich der **betrieblichen Nutzung** seines Gebäudes im Ausmaß von 30 % traf der Betriebsprüfer in seinem Bericht keine abweichenden Feststellungen und ergaben sich auch in den Folgejahren laut Beilagen zu den Steuererklärungen keine Abweichungen.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer für die berufungsgegenständlichen Jahre erfolgte wegen Ungewissheit der Abgabepflicht **vorläufig**, wobei sich als Gründe hiefür laut Aktenlage zunächst das offene Betriebsprüfungsverfahren (2001 und 2002) sowie das anhängige Rechtsmittelverfahren ergaben.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zur Anerkennung der Kreditrückzahlungen als Werbungskosten (nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit):

Der Bw begehrte die Anerkennung von Rückzahlungen für die Tilgung eines Kredites, den er für die Einlösung einer Bürgschaftsverpflichtung aufgenommen hatte, als nachträgliche Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen ehemaligen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Geschäftsführertätigkeit bei der Fa. C GesmbH, für welche er die Bürgschaftsverpflichtung eingegangen war).

Fest steht, dass der Grund für die Aufnahme jenes Kredites, der durch die strittigen Rückzahlungen getilgt wurde, im Umstand lag, dass der Bw eine Vergleichszahlung an seine ursprüngliche Hausbank, die YBank, zu leisten hatte.

Während er einen kleinen Anteil (250.000,00 S) mit Eigenmitteln finanzieren konnte, war er gezwungen, den Großteil dieser Vergleichszahlung – den restlichen Betrag von 1.500.000,00 S – mit Mitteln aus dem gegenständlichen Kredit zu bestreiten.

Die Rechtsgrundlage, die dieser Vergleichszahlung zu Grunde lag, war einerseits – hauptsächlich – eine vom Bw und dessen Gattin (Zweitgesellschafterin) eingegangene (Wechsel)Bürgschaftsverpflichtung für die ehemalige Fa. C GesmbH, an der der Bw mit einem Anteil von 25 % und dessen Gattin mit 75 % beteiligt gewesen waren.

Es sollten dadurch Forderungen der Bank gegenüber der in Konkurs gegangenen Fa. C GesmbH in Höhe von 3.237.071,00 S abgegolten sein. Darüber hinaus galten andererseits durch die Vergleichszahlung auch aus dem Hausbau des Ehepaars resultierende private Schulden in Höhe von 780.000,00 S als beglichen.

Abgesehen davon, dass durch die Abdeckung – wenn auch im Verhältnis nur zu einem geringen Teil – privater Schulden die Rückzahlungen z.T. jedenfalls privat bedingt gewesen waren, konnte im gegenständlichen Fall der Zusammenhang zwischen dem Rechtsgrund für die Rückzahlungen, die aus der Fremdfinanzierung der Vergleichszahlung resultierten, und der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw als Geschäftsführer der GesmbH nicht in dem Ausmaße als gegeben erachtet werden, als dass dies eine Anerkennung der entsprechenden als nachträgliche Werbungskosten rechtfertigen hätte können.

Dies aus folgenden Gründen:

Für die Anerkennung als **Werbungskosten** müssen Aufwendungen entsprechend der Bestimmung des **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** "der Erzielung, Sicherung bzw. Erhaltung der Einnahmen dienen".

Werden Zahlungen auf Grund einer **Bürgschaft** geleistet, ist es entscheidend, **aus welchem Grund** die Bürgschaft ursprünglich eingegangen wurde. Bei nachträglichen Werbungskosten, die gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu (negativen) Einkünften aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit führen sollen, muss ein entsprechender wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein. Nur wenn die Einlassung in den Bürgschaftsvertrag die genannten Voraussetzungen erfüllt, können die Zahlungen als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Nach einhelliger österreichischer Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind **Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers** in erster Linie durch dessen Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich diese damit einem Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei den Geschäftsführer-Einkünften (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 330 zu § 4 bzw. Tz 220 zu § 16, Stichwort "Bürgschaften"; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, S. 73; VwGH 24.1.1990, 86/13/0162; 7.9.1993/90/14/0028; 20.12.2000, 98/13/0029; 18.12.2001, 2001/15/0060; 21.10.2003, 2003/14/0076; 31.3.2004, 2004/13/0021, und zuletzt 3.8.2004, 99/13/0252).

Danach stellt es einkommensteuerlich nämlich keinen Unterschied dar, ob der Bw als Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verlust verloren geht, ob er später Einlagen tätigt oder ob er als Bürge Schulden der Gesellschaft zahlt, ohne bei dieser Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich laut herrschender Lehre und Rechtsprechung um **Kapitalanlagen**. Wenn auch der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Einkünfte des Bw's aus nichtselbständiger Arbeit führen kann (bzw. führte), ist dies erst die weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162).

Der Bw verwies nun in seinen Berufungsausführungen auf die von der in der österreichischen Lehre und Rechtsprechung vertretenen Auffassung zum Teil abweichende Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes. Insbesonders führte er dessen Urteil vom 17. Juli 1992, VI R 125/88, ins Treffen.

Tatsächlich wies der deutsche Bundesfinanzhof u.a. in diesem Judikat darauf hin, dass im Einzelfall zu prüfen wäre, zu welcher Einkunftsart die Aufwendungen die engere Beziehung hätten.

Dazu ist zunächst anzumerken, dass der österreichische Verwaltungsgerichtshof einerseits bis dato offenbar keinen Grund erblickte, sich den Erwägungen des deutschen Bundesfinanzhofes zu dieser Thematik anzuschließen bzw. von seiner ständigen Judikatur abzuweichen. In zahlreichen jüngeren Judikaten (siehe obige Zitate!) bekräftigte er vielmehr seine Ansicht,

dass Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers jedenfalls in erster Linie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst wären.

Andererseits könnte nach ho. Ansicht auch die Anwendung der deutschen Judikatur dem Bw im gegenständlichen Fall nicht zum Erfolg verhelfen.

Nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofes ist nämlich ein Hauptaspekt bei der Prüfung der Intensität der Beziehung vor allem die Höhe der Beteiligung: *"Je höher nämlich die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers ist, umso mehr spricht dafür, eine innere wirtschaftliche Verbindung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen anzunehmen und von nachträglichen Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung auszugehen."*

Von herausragender Bedeutung ist demnach die "innere wirtschaftliche Verbindung".

Im gegenständlichen Fall betrug die Beteiligung des Bw 25 %. Die restlichen 75 % der Beteiligung hielt seine Gattin, lagen also im engsten Familienbereich. Die Gesellschaft hieß vormals "H GmbH". Aus der gesamten Aktenlage geht hervor, dass der Bw der Hauptakteur der Gesellschaft war. Die GesmbH war sozusagen "seine" GesmbH.

Nicht ohne Grund wurde auch er zur Bürgschaft herangezogen, obwohl seine Gattin, die Mehrheitsgesellschafterin, ebenso die Bürgschaft eingegangen war; er wickelte sämtliche Transaktionen im Zusammenhang mit dem Konkursverfahren zur Erreichung des Zwangsausgleiches ab. So gelang auch ein nahtloser Übergang von der Tätigkeit der GesmbH zu seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer. Entsprechend konnten auf Grund seiner intensiven Bemühungen von ihm als Einzelunternehmer auch die von der GesmbH begonnenen Aufträge weitergeführt bzw. –betreut werden.

Dies alles deutet darauf hin, dass der Bw nicht vorrangig als Angestellter der Firma handelte, wobei an dieser Stelle anzumerken ist, dass es nach allgemeinen Erfahrungswerten grundsätzlich auch nicht Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit ist, für die Gesellschaft mit dem Privatvermögen zu bürgen, eine Bürgschaftserklärung zu unterfertigen oder ein Sanierungskonzept zu erstellen und für dessen zukünftige Verwirklichung Bürgschaften einzugehen (SWK 2005, Bürgschaftszahlungen als Werbungskosten, S 697, S. 993).

Vielmehr ergab sich das Gesamtbild, dass der Bw sämtliche Transaktionen – vor allem aber die Übernahme der Bürgschaft – in erster Linie tatsächlich als Gesellschafter einer GesmbH, die von ihm und seiner Gattin betrieben und vor allem von seiner Person getragen wurde, vorgenommen hatte.

Auf Grund der dargestellten Erwägungen konnte dem gegenständlichen Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die strittigen Aufwendungen des Bw auch nicht als **außergewöhnliche Belastung** gemäß § 34 EStG 1988 anerkannt werden konnten, da es

sich laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 5.7.1988, 85/14/0111, 20.6.1990, 90/13/0064) bei Zahlungen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, die dazu dienen, die Gesellschaft mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, immer um Kapitalanlagen handelt, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommensteuerlich ebenso wenig Berücksichtigung finden kann, wie beispielsweise die Wertminderung von Aktien im Privatvermögen oder die Uneinbringlichkeit privater Geldforderungen.

B) Zur Anerkennung der Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb:

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

Der Bw beantragte im gegenständlichen Berufungsverfahren die Anerkennung der im Zusammenhang mit seinen beiden Konten bei der XBank , Kto.Nrn. 804-134-671/00 und 804-134-671/01, angefallenen Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb, wobei er diese Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer (EDV-Beratung) bezog.

Auf Grund der zitierten Gesetzesstelle war zu überprüfen, ob diese beantragten Zinsen und Spesen tatsächlich durch diesen Betrieb des Bw veranlasst waren.

1) Zu den Zinsen und Spesen/Kto.Nr. 804-134-671/00:

Der Bw beantragte die Anerkennung der Zinsen im Zusammenhang mit dem angeführten Konto mit der Begründung, dass es sich dabei um ein reines Betriebskonto handle. Er verwies diesbezüglich auf die bereits für die Jahre 1994 bis 1997 erfolgte Anerkennung.

Tatsächlich hatte der steuerliche Vertreter des Bw's im Rahmen der am 10. Mai 2004 vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Erörterungstermines glaubhaft dargetan, dass es sich beim genannten Konto um ein reines Betriebskonto handle. Von den Parteien des Berufungsverfahrens wurde daher einvernehmlich eine betriebliche Veranlassung der entsprechenden Zinsen anerkannt und wurden diese Aufwendungen in der Folge auch im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen vom Finanzamt in Ansatz gebracht.

Überdies war festzustellen, dass bei der Veranlagung für das Jahr 2003 vom Finanzamt auch eine entsprechende Anerkennung erfolgte und sich die Niederschrift über den Erörterungstermin vom 10. Mai 2004 – offenbar als Basis für die Veranlagung – im Veranlagungsakt für das Jahr 2004 befindet.

Weder aus irgendwelchen Hinweisen im Betriebsprüfungsbericht noch aus dem Veranlagungsakt geht hervor, dass sich der Sachverhalt gegenüber den Feststellungen für die Jahre 1994 bis 1997 geändert hätte.

Wenn also der Bw eine sichtlich irrtümliche Nichtanerkennung der Zinsen bzw. Spesen für dieses Konto vermutet, so erscheint dies auf Grund der gegebenen Aktenlage nachvollziehbar, zumal es sich bei den entsprechenden Beträgen im Rahmen der gesamten strittigen Beträge nur um marginale Teilbeträge handelte. Es wurde überdies sogar auf die entsprechenden Berufungserledigungen verwiesen.

Insgesamt geht aber aus der gesamten Aktenlage kein Anhaltspunkt dafür hervor, dass nunmehr an der Qualifikation des Kontos 804-134-671/00 bei der XBank als reines Betriebskonto im Gegensatz zu den Feststellungen für die Jahre 1994 bis 1997 gezweifelt werden müsste.

Die entsprechenden Zinsen und Spesen für die berufungsgegenständlichen Jahre waren daher im Rahmen der objektiven Beweiswürdigung als betrieblich veranlasst zu qualifizieren und demnach als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anzuerkennen, wobei anzumerken ist, dass eine solche im Rahmen des angefochtenen Bescheides betreffend Einkommensteuer 2003 auch bereits erfolgt war.

Konkret handelte es sich um folgende Beträge:

	2001	2002	2003	2004
Zinsen	759,44 S	117,25 €	212,93 €	307,32 €
Spesen	4.251,80 S	221,27 €	201,57 €	215,51 €
Summe	5.011,24 S	338,52 €	414,50 €	522,83 €

2) Zu den Zinsen und Spesen/Kto.Nr. 804-134-671/01:

Wie oben ausgeführt, war auch im gegenständlichen Fall zu überprüfen, inwieweit eine Veranlassung der strittigen Aufwendungen durch den nunmehrigen Gewerbebetrieb des Bw's gegeben war.

Die gegenständlichen Zinsen- und Spesenzahlungen hatten ihren Ursprung in jenem Kredit, der zur Begleichung der unter Punkt A) beschriebenen Vergleichs(Bürgschafts-)zahlung aufgenommen worden war.

Wie bereits unter Punkt A) dargelegt, wurde der gegenständliche Kredit in erster Linie zur Finanzierung einer "Einlageleistung" herangezogen. Er diente sohin zur Erlangung einer Kapitalanlage und war damit vorrangig ein Zusammenhang mit der ehemaligen Beteiligung

des Bw an der C GesmbH gegeben. Bei dieser Beteiligung hatte es sich nicht um Betriebsvermögen gehandelt, sondern sie hatte zu außerbetrieblichen Einkünften (aus Kapitalvermögen) geführt.

Damit ist aber das Schicksal der damit zusammenhängenden Zinsen und Spesen schon entschieden.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** "*dürfen bei den einzelnen Einkünften auch Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen*".

Wenngleich nicht geleugnet werden soll, dass die gütliche Einigung mit der YBank durch Entrichtung der gegenständlichen Vergleichszahlung einen wesentlichen Beitrag zum weiteren beruflichen Schicksal des Bw's als Einzelunternehmer geleistet hat, indem die Beibehaltung der Gewerbeberechtigung nicht in Frage gestellt wurde, so ändert dies nichts daran, dass der Bw schon allein bzw. in erster Linie auf Grund der Bürgschaftsverpflichtung gezwungen war, die ausstehenden Schulden bei der YBank zu begleichen.

Damit bewirkte er aber – wie unter Punkt A) beschrieben – eine nachträgliche Einlageleistung in die GesmbH.

Im Zusammenhang mit deren **Fremdfinanzierung** stehende Zinsen und Spesen hätten allenfalls als Werbungskosten bei den **Einkünften aus Kapitalvermögen** führen können, da Schuldzinsen für Fremdmittel, die zur Anschaffung einer Kapitalanlage aufgenommen werden, grundsätzlich solche darstellen.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Fremdmittelübernahme allerdings **nach Einstellung der werbenden Tätigkeit** der C GesmbH, da – wie dem Bw schon im Vorhaltsverfahren betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1997 (siehe Vorhalt vom 11. März 2004) dargelegt – mit dem Eintritt der Kapitalgesellschaft in das Stadium der Abwicklung (Liquidation) die dem Gesellschaftszweck gewidmete (=werbende) Tätigkeit endet.

Genau diese Möglichkeit der Erlangung von Gewinnen aus der Verfolgung des Gesellschaftszweckes, also der werbenden Tätigkeit der Gesellschaft ist aber laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 7.9.1993, 90/14/0289) Grundvoraussetzung für die Anerkennung der Schuldzinsen als Werbungskosten im Sinne von Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (Gewinnanteile aus einer GesmbH). Hat demnach die GesmbH ihre werbende Tätigkeit eingestellt, stellen die übernommene Bedienung der Schulden der GesmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer nach Beendigung der werbenden Tätigkeit der GesmbH und die mit diesen Schulden in

Zusammenhang stehenden Zinsen keine Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit (hier Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen), sondern solche der **Lebensführung** dar.

Insgesamt konnten die entsprechenden Zinsen- und Spesenaufwendungen daher weder als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Gänze anerkannt werden.

Anerkannt konnte jedoch – wie in den Vorjahren – jener Anteil werden, der auf den **betrieblich genutzten Gebäudeteil** entfiel.

Wie aus dem Bericht des Betriebsprüfers ersichtlich, ergab sich gegenüber den Berufsjahren 1994 bis 1997 auch in den gegenständlichen Berufsjahren **keine** Änderung der betrieblichen Nutzung.

Der betriebliche Anteil der Anschaffungskosten des Gebäudes bzw. die entsprechende AfA wurden mit 30 % in Ansatz gebracht.

Es bestand daher auf Grund der Aktenlage kein Anlass, von der im Erörterungstermin festgelegten Schätzungsmethode, was den auf die betriebliche Nutzung entfallenden Anteil an den Fremdfinanzierungskosten anlangt, abzuweichen.

Auf Grund obiger Erwägungen ergaben sich diesbezüglich folgende Beträge:

	Zinsen lt. Erklärung Kto. 804-134-671/01	Betrieblicher Anteil (x 20% x 30%) *)	Rest
2001	48.853,46 S	2.931,21 S	45.922,25 S
2002	2.253,58 €	135,21 €	2.118,37 €
2003	1.369,84 €	82,19 €	1.287,65 €
2004	551,02 €	33,06 €	517,96 €

*) Das Verhältnis von 20 % : 80 % laut Erörterungstermin vom 10. Mai 2004 hatte sich aus den zu begleichenden Schulden bei der YBank ergeben (insgesamt ca. 4 Mio. S, davon ca. 3,2 Mio. S im Zusammenhang mit der GesmbH und ca. 800.000,00 S im Zusammenhang mit dem Hausbau). Der betrieblich genutzte Anteil von 30 % war den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen zu entnehmen und wurde vom Betriebsprüfer (Finanzamt) nicht in Zweifel gezogen.

C) Zur Endgültigerklärung:

Gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO** "kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist".

Nach **§ 289 Abs. 2 BAO** "ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen".

Im gegenständlichen Fall sind die angefochtenen Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO unter Berufung auf die Ungewissheit des Umfanges der Abgabepflicht vorläufig erlassen worden (laut Aktenlage Hinweis auf Betriebsprüfungs- bzw. Rechtsmittelverfahren).

Da sich aus der Aktenlage kein Grund für eine vorläufige Veranlagung ergibt – das Betriebsprüfungsverfahren betreffend die Jahre 2000 bis 2002 ist zudem längst, sämtliche offenen Rechtsmittelverfahren sind mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung abgeschlossen –, hatte die ho. Abgabenbehörde zweiter Instanz die Einkommensteuer für die berufungsgegenständlichen Jahre 2001 bis 2004 endgültig zu erklären (siehe hiezu auch Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 42 zu § 289).

D) Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung:

	2001	2002	2004
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP/angefochtenem (berichtigtem) Bescheid bzw. angefochtenem Erstbescheid	1.625.204,00 S	111.672,86 €	51.476,32 €
- Zinsen und Spesen/ Kto. 804-134-671/00 (Pkt. B/1)	- 5.011,24 S	- 338,52 €	- 522,83 €
- Aliquote Zinsen und Spesen/Kto. 804-134-671/01 (Pkt. B/2)	<u>- 2.931,21 S</u>	<u>- 135,21 €</u>	<u>- 33,06 €</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung	1.617.261,55 S	111.199,13 €	50.920,43 €

Anmerkung:

Im Jahr **2003** ergab sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenüber dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid keine Änderung, da Zinsen und Spesen laut

Konto 804-134-671/00 bereits zur Gänze und Konto 804-134-671/01 im aliquoten Ausmaß, wie sich dies auch aus den obigen Ausführungen ergibt, im angefochtenen Bescheid berücksichtigt worden waren.

E) Berechnung der Einkommensteuer:

Die Berechnung der Einkommensteuer, wie sie sich aus den Abänderungen laut Berufungsentscheidung ergibt, ist aus den beiliegenden Berechnungsblättern ersichtlich.

Zur Berechnung der **Einkommensteuer 2001** ist anzumerken, dass dieser angefochtene Bescheid auch insofern abzuändern war, als der Verkehrsabsetzbetrag nicht gewährt werden konnte.

Gemäß **§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988** steht ein Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von 4.000,00 S (für 2001) bzw. 291,00 € jährlich bei Einkünften aus einem **bestehenden Dienstverhältnis** zu.

Hintergrund dieses Verkehrsabsetzbetrages ist es, die Aufwendungen für Fahrten eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abzugelten.

Dass der Bw im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 in einem aufrechten Dienstverhältnis gestanden wäre, wurde von ihm weder behauptet noch ergibt sich dies aus der Aktenlage. Der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 – offenbar irrtümlich – berücksichtigte Verkehrsabsetzbetrag konnte sohin laut Berufungsentscheidung nicht gewährt werden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 31. Mai 2007