



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des FA betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1998 bis 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die im Jahr 1998 gegründete Bw. ist eine KEG, an der H. als persönlich haftender Gesellschafter und seine Ehegattin M. als Kommanditistin beteiligt sind.

Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1998 bis 2003 machte die Kommanditistin M. „nachträgliche Betriebsausgaben aus Gewerbetätigkeit (Schuldzinsen)“ als Sonderbetriebsausgaben geltend.

Für das Jahr 2002 erfolgte wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen zunächst eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, gegen die Berufung erhoben wurde. In Beantwortung eines in der Folge ergangenen Ergänzungsersuchens, teilte H. mit, dass die nachträglichen Betriebsausgaben aus folgendem Vorgang stammten: Mit Kreditverträgen vom 17. April 1991, 15. Jänner 1992 und 18. Mai 1993 habe die Raiffeisenkasse G. an die (ehemalige) Firma W. GmbH Kredite in Höhe von insgesamt S 3 Mio. gewährt. Zur Sicherstellung dieser Kredite hätten seine Ehegattin sowie der Geschäftsführer, beide als Gesellschafter, die Haftung als Bürgen und Zahler im Sinne des § 1357 ABGB zur ungeteilten Hand übernehmen müssen. Außerdem habe die Ehegattin als Sicherstellung private

Pfandrechte in Höhe von insgesamt S 1,5 Mio. zur Verfügung stellen müssen. Nachdem mit Edikt vom 8. März 1994 über das Vermögen der W. GmbH der Konkurs eröffnet worden sei, habe die Bank die gesamte Forderung an die W. GmbH fällig gestellt und die beiden Bürgen je zur Hälfte in Anspruch genommen.

Nachdem durch die Konkurseröffnung das Verhältnis zur Raiffeisenkasse belastet gewesen sei, hätten die Verhandlungen bezüglich einer vernünftigen Rückführung des aushaftenden Saldos von zuletzt knapp S 1,9 Mio. nicht das von der Ehegattin erhoffte Ergebnis gebracht, sodass man sich um eine neue Finanzierungsalternative bemühen musste. Diese Bemühungen hätten schließlich zur Umschuldung zu einem Versicherungsdarlehen der A. geführt, das durch eine Lebensversicherung auf seine Person abgesichert sei und getilgt werde. Die hierfür aufgewendeten Zinsen und Prämien seien nachträgliche Betriebsausgaben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2005 erkannte das FA die „nachträglichen Betriebsausgaben“ nicht an, da diese in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der Bw. stünden und daher im gegenständlichen Feststellungsverfahren nicht zu berücksichtigen seien. Gleichzeitig verfügte das FA die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 1998 bis 2001 und 2003, wobei die als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen mit gleich lautender Begründung ebenfalls nicht anerkannt wurden (Bescheide vom 28. April 2005).

Dagegen wurde Berufung erhoben bzw. hinsichtlich des Jahres 2002 der Antrag auf Vorlage der Berufung an den UFS gestellt. In der Begründung verwies H. auf die ausführlichen Sachverhaltsdarstellungen bei den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide seiner Ehegattin bzw. gegen seine eigenen Einkommensteuerbescheide.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die von der Kommanditistin der Bw., M., geleisteten Zahlungen aus einer Bürgschaftsverpflichtung als ehemalige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der W. GmbH, als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht werden können.

Die W. GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1. März 1991 errichtet, am 8. März 1994 wurde der Konkurs eröffnet und am 23. Juli 1997 aufgehoben. Am 9. Jänner 2004 wurde die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht. Mit Kreditverträgen vom 17. April 1991, 15. Jänner 1992 und 18. Mai 1995 hat die Raiffeisenkasse G. an die W. GmbH Kredite in Höhe von insgesamt S 3 Mio. gewährt. Zur Sicherstellung dieser Kredite hat M. die Haftung als Bürge und Zahler im Sinne des § 1357 ABGB übernommen, zu der sie ab Konkurseröffnung bzw. Zahlungsunfähigkeit der W. GmbH auch herangezogen wurde.

Da das FA die als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachten Kreditrückzahlungen im gegenständlichen Verfahren nicht anerkannt hat, wurden gemäß § 295 Abs. 3 BAO auch die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide von M. entsprechend abgeändert, wogegen Berufung erhoben wurde. Über das dortige Berufungsverfahren ist mittlerweile mit Berufungsentscheidung vom 7. August 2008 (RV/1226-W/05) entschieden worden, wobei dargelegt wurde, dass die von M. als Gesellschafterin der W. GmbH übernommenen Verpflichtungen der Gesellschaft grundsätzlich als Einlagen zu werten seien.

*Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4 Tz 330, Stichwort Bürgschaften, ebenso Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73 und die Erkenntnisse des VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0060, vom 21.10.2003, 2003/14/0076, vom 3.8.2004, 99/13/0252, vom 31.3.2004, 2004/13/0021, vom 24.7.2007, 2006/14/0052 und vom 24.9.2007, 2005/15/0046).*

Was die Berücksichtigung dieser Zahlungen als Sonderbetriebsausgaben im gegenständlichen Verfahren betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft nur solche Wirtschaftsgüter gehören können, die in einem Zusammenhang mit dem Betrieb der Personengesellschaft stehen oder der Beteiligung des Gesellschafters dienen.

Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen gehören demnach Wirtschaftsgüter oder Anteile an Wirtschaftsgütern, die dem Betrieb der Gesellschaft unmittelbar dienen, und zwar dergestalt, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft selbst bestimmt sind und weiters Wirtschaftsgüter, wenn sie unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft eingesetzt werden.

Die im gegenständlichen Fall von der Gesellschafterin M. übernommenen und in der Folge schlagend gewordenen Bürgschaften für die ehemalige W. GmbH sind weder objektiv geeignet noch subjektiv dazu bestimmt, dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung an der Personengesellschaft zu dienen. Die Voraussetzungen für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen liegen entgegen der Ansicht der Kommanditistin nicht vor.

Wenn in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der M. – auf die in der gegenständlichen Berufung Bezug genommen wird – ins Treffen geführt wurde, dass sowohl die Gründung dieser KEG als auch die Vorgangsweise im Zusammenhang mit den Bürgschaftszahlungen mit dem FA besprochen worden sei, zielt dies auf den Grundsatz von

Treu und Glauben ab. Nach diesem Grundsatz hat jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem zu setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 114 Tz. 6). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten.

Eine Bindung der Abgabenbehörde an eine derartige Auskunft wird nach Lehre und Rechtsprechung im Allgemeinen dann zu bejahen sein, wenn

es sich um eine konkrete und individuelle Auskunft an einen bestimmten Steuerpflichtigen oder dessen Vertreter handelt;

die Auskunft von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt wurde;

der Sachverhalt lückenlos und unzweifelhaft vorgetragen wurde;

die Auskunft nicht offensichtlich unrichtig war;

die Unrichtigkeit der Auskunft für den Steuerpflichtigen nicht leicht erkennbar war;

der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte;

dem Steuerpflichtigen steuerliche Nachteile erwachsen würden, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen würde (so genannter "Vertrauensschaden") und

die Erteilung der Auskunft und ihr genauer Inhalt nachgewiesen werden.

Als Beweismittel über mündliche oder telefonische Auskünfte kommen insbesondere Aktenvermerke in Betracht.

Im Verhältnis des Grundsatzes von Treu und Glauben zum Legalitätsprinzip (Art 18 B-VG) ist letzteres grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere auch jener von Treu und Glauben (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 114 Tz. 7 und die dort zitierte Judikatur). Da die Durchsetzung der Rechtsordnung somit Vorrang hat, kommt dem Grundsatz von Treu und Glauben nur dann Bedeutung zu, wenn die betroffene Vorgangsweise der Behörde nicht gegen zwingendes Recht verstößt. Die entscheidende Grenze besteht im Gebot, dass die Verwirklichung dieser Regel nicht zur Gesetzeswidrigkeit der abschließenden Erledigung führen darf. Es darf daher keinesfalls ein Ergebnis herbeigeführt werden, das mit dem Gesetz nicht in Einklang stünde (Stoll, BAO 1299 f und die dort angeführte Judikatur).

Kann ein Abgabepflichtiger eine Besteuerung entsprechend einer erteilten Auskunft nicht (auch nicht über Treu und Glauben) erzwingen, weil die Verwirklichung der Auskunft zu einem gesetzeswidrigen Abgabenbescheid führen würde, so kann eine unrichtig erteilte Auskunft – bei Zutreffen insbesondere der oben aufgezählten Voraussetzungen – zwar nicht bei der

Abgabenvorschreibung, sondern allenfalls im Wege einer Billigkeitsmaßnahme, vor allem im Wege einer auf die Abgabeneinhebung abstellenden Nachsicht nach § 236 BAO, Wirkung entfalten.

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt demnach einen Vollzugsspielraum voraus, der der Behörde sowohl bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe als auch im Rahmen der Ermessensübung eingeräumt ist.

Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt somit nicht bei Erlassung eines der Auskunft nachfolgenden – und dieser nicht Rechnung tragenden – Abgabenbescheides Bedeutung zu, sondern erst in einer weiteren Verfahrensstufe, wenn hierbei eine Ermessensentscheidung zu treffen ist (wie beispielsweise im Falle einer Nachsicht im Sinne des § 236 BAO).

Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Frage, ob die Kreditrückzahlungen als Sonderbetriebsausgaben anzuerkennen sind, kein Ermessenspielraum eingeräumt war. Die Beurteilung dieser Frage liegt nicht im Ermessen der Behörde, sondern ist an bestimmte Voraussetzungen gebunden. Auch ist eine ausdrückliche Auskunft des in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid behaupteten Inhalts, nicht aktenkundig und nicht nachvollziehbar. Hinzuweisen ist, dass eine allfällige telefonische Auskunft auch immer die Möglichkeit von Irrtümern und ungenauen Erklärungen in sich birgt (vgl. VwGH 21.6.2004, 2003/17/0334).

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. März 2009