



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/0291-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Walpurga Schneider-Kolovratnik, 1080 Wien, Piaristengasse 18/6, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Karin Ladovitsch, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 entschieden:

1.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 30.10.2008 zu entnehmen.

2.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 14.8.2004 sowie am 21.8.2007 ergingen jeweils gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) abgeänderte Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 an den Berufungswerber (Bw.).

Wie das Finanzamt in seinen jeweiligen Begründungen hiezu ausführt, sei die Änderung aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln zu StNr. 01x/yyyy vom 18.6.2004 (2001) bzw. des Finanzamtes Kitzbühl Lienz zu St.Nr. 13x/yyyy vom 14.8.2007 (2000, 2002 – 2005) erfolgt.

Gegen diese Bescheide legte die steuerliche Vertreterin des Bw. mit Schriftsätzen vom 17.1.2005 und vom 27.8.2007 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte dazu (in der Berufung vom 27.8.2007; die Berufung vom 17.1.2005 befindet sich nicht in den Finanzamtsakten und lässt sich deren Inhalt nur aus den anderen aktenkundigen Unterlagen entnehmen) aus:

„Die Änderung gem. [§ 295 BAO](#) erfolgte auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Kitzbühl Lienz zu St.Nr. 13x/yyyy vom 14.8.2007. Am 3.9.2007 erging ein gem. [§ 293 BAO](#) berichtiger Feststellungsbescheid (Tangente) für 2000, welcher bei der Einkommensteuerveranlagung noch keine Berücksichtigung fand.

Im Zuge der Überprüfungsarbeiten musste ich feststellen, dass der am 17.1.2005 eingebrachte Antrag auf Bescheidberichtigung 2000 hinsichtlich der Beteiligung an der Firma E M GmbH und Mitges. (betreffend des im Gewinnanteil enthaltenen Sanierungsgewinnes) noch unerledigt ist (Kopie des Antrages lege ich bei).

Weiters beantrage ich, die auf Grund der Bürgschaft betreffend die „Firma E M“ geleisteten Zahlungen von monatlich ATS 1.000,00 (€ 72,67, somit p.a. ATS 12.000,00 (€ 872,04) bei den Veranlagungen der Jahre 2000 bis 2005 ebenfalls zu berücksichtigen. Eine Kopie der Bestätigung der durchführenden Bank lege ich bei“.

Beigelegt war der Berufung ein Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 17.1.2005 an das damalige Finanzamt Wien 21/22:

„Im Zuge der Überprüfung des geänderten Einkommensteuerbescheides 2001 wurde festgestellt, dass im Gewinnanteil 2000 der Beteiligung an der Firma E M GmbH und Mitges in Höhe von ATS 119.761,76 ein Sanierungsgewinn enthalten ist. Laut beiliegender Kopie der Beilage zur Steuererklärung der E M GmbH und Mitges beträgt dieser ATS 79.162,50.

Ich bitte, die Veranlagung 2000 zu berichtigen und den Sanierungsgewinn entsprechend zu berücksichtigen".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30.10.2008 wurde die Berufung vom 28.9.2007 gegen den gem. [§ 295 Abs 1 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 entschieden. Der Bescheid wurde abgeändert, woraus sich eine Abgabengutschrift von € 45.450,83 ergab. Begründend verwies das Finanzamt darauf, dass die Regelung des seinerzeitigen § 36 EStG mit BGBI 1996/201 ab 1998 aufgehoben worden sei und der Sanierungsgewinn nur mehr insofern Berücksichtigung finden könne, als die auf diesen Gewinn entfallende Einkommensteuer gem. [§ 206 lit. b BAO](#) nicht festgesetzt wird (hinsichtlich der Berechnung werde auf EStR 2000 Rz 1020 verwiesen).

„Die Bürgschaftszahlungen betreffend der E M GmbH und Mitges können bei der Einkommensteuererklärung nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, da diese Zahlungen Einlagen in die Mitunternehmerschaft darstellen.“

Mit hinsichtlich der Bürgschaftszahlungen gleichlautenden Begründungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen ebenfalls vom 30.10.2008 die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 1.12.2008 beantragte die steuerliche Vertreterin unter anderem die Vorlage der Berufung vom 17.1.2005 gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 14.12.2004 sowie die Vorlage der Berufung vom 28.9.2007 gegen die Einkommensteuerbescheide 2000, 2002, 2003, 2004 und 2005 vom 21.8.2008 „bei der Abgabenbehörde II. Instanz bzw. beim Unabhängigen Finanzsenat“, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidungen einzugehen.

Mit Bericht vom 26.1.2010 legte das Finanzamt Wien 2/20/21/22 diese Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In weiterer Folge versendete die Referentin an die steuerliche Vertreterin des Bw. einen Vorhalt, mit dem Ersuchen, diesen innerhalb von drei Wochen ab Erhalt zu beantworten. Der Vorhalt wurde am 5.3.2010 zugestellt.

Es werde gebeten, eine Kopie der Berufung vom 17.1.2005 betreffend Einkommensteuer 2001 vorzulegen.

Es werde ferner um Mitteilung gebeten, bei welchen Einkünften (welcher Einkunftsquelle) die Bürgschaftszahlungen von ATS 12.000,00 bzw. € 872,04 einkünftemindernd berücksichtigt werden sollten.

Es werde auch ersucht, eine Ablichtung des Bürgschaftsvertrags sowie allfälliger weiterer damit in Zusammenhang stehender Unterlagen vorzulegen und anzugeben, aus welchen Gründen diese Bürgschaft eingegangen worden sei.

Die steuerliche Vertreterin brachte in weiterer Folge diverse Fristverlängerungsansuchen zur Beantwortung dieses Vorhaltes ein. Schlussendlich erließ die Referentin am 11.11.2010 folgenden Bescheid:

„Der Antrag des Bw. vertreten durch ... vom 2. November 2010, die Frist zur Beantwortung des Vorhalts des Unabhängigen Finanzsenats vom 3. März 2010 (erneut) bis 30. November 2010 zu verlängern, wird abgewiesen.

Für die Vorhaltsbeantwortung wird eine Nachfrist bis 19. November 2010 eingeräumt.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw.) wurde mit Vorhalt vom 3. März 2010 ersucht, innerhalb von drei Wochen eine Kopie der Berufung vom 17.1.2005 betreffend Einkommensteuer 2001 vorzulegen, mitzuteilen, bei welchen Einkünften (welcher Einkunftsquelle) die Bürgschaftszahlungen von ATS 12.000,00 bzw. € 872,04 einkünftemindernd berücksichtigt werden sollen sowie eine Ablichtung des Bürgschaftsvertrags sowie allfälliger weiterer damit in Zusammenhang stehender Unterlagen vorzulegen und anzugeben, aus welchen Gründen diese Bürgschaft eingegangen worden ist.

Mit Anträgen vom 26. März 2010, vom 30. April 2010, vom 31. Mai 2010, vom 2. August 2010, vom 31. August 2010, vom 30. September 2010 und schließlich vom 4. November 2010 wurde jeweils um Fristverlängerung ersucht.

Die Beantwortung der gegenständlichen Fragen und die Vorlage der Unterlagen ist nicht so arbeitsaufwändig, dass diese – selbst unter Berücksichtigung der von der steuerlichen Vertretung vorgetragenen persönlichen Umstände – nicht innerhalb von nunmehr mehr als einem halben Jahr einer Erledigung zugeführt werden können.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 244 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Mit Berufung angefochten werden kann erst der die Angelegenheit abschließende Bescheid."

Hierauf wurde mit Schreiben vom 19.11.2010 eine Kopie der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 samt Fax-Protokoll, ferner Ablichtungen einer Kreditzusage der Sparkasse H vom 4.4.1986 sowie einer Dauerauftrags-Kundenbestätigung der vom 7.5.2008.

Inhaltlich führte die steuerliche Vertreterin aus, dass der Bw. einem Kredit von E und D M als Bürgen und Zahler beigegetreten sei.

Durch die Insolvenz der Dr. E M GmbH & Mitges. im Jahr 1999 sei diese Bürgschaft schlagend und der Bw. von der Sparkasse H zur Zahlung herangezogen worden. Seit Juli 1999 seien vom Bw. monatlich 1.000 S bzw. 72,67 € überwiesen worden. Im Mai 2008 sei nach einer Abschlusszahlung von 3.398,93 € das Kreditkonto geschlossen worden.

Der Bw. sei diese Bürgschaft eingegangen, „um seine Beteiligung an der Firma Dr. E M GmbH & Mitges. (12,5 %) zu sichern. Auf Grund eines Verkehrsunfalls und einer schweren Erkrankung des mittlerweile verstorbenen Dr. E M war die Insolvenz im Jahr 1999 jedoch nicht mehr zu verhindern.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sanierungsgewinn (Einkommensteuer 2000)

Hinsichtlich der Nichtfestsetzung der auf den anteiligen Sanierungsgewinn entfallenden Einkommensteuer wird auf die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 verwiesen, mit welcher offenkundig dem Berufungsbegehren insoweit im Ergebnis Rechnung getragen wurde.

2. Sonderbetriebsausgaben (Einkommensteuer 2000 bis 2005)

Wie sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2010 ergibt, war der Bw. an der Dr. E M zu 12,5 % beteiligt und ging die Bürgschaft im Jahr 1986 ein, um seine Beteiligung „zu sichern“. Auf Grund der Insolvenz der Kreditnehmer Dr. E M GmbH & Mitges. hat der Bw. seit Juli 1999 monatlich 1.000 S bzw. 72,67 € an Bürgschaftszahlungen geleistet, im Mai 2008 erfolgte eine Abschlusszahlung von 3.398,93 €.

Bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens einer Bürgschaft sind die entsprechenden Aufwendungen grundsätzlich abzugsfähig. Dies ist nicht der Fall, wenn die Bürgschaft überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen eingegangen wird (vgl.

Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 4 Anm. 82 „Bürgschaft“).

Ein Zusammenhang der Bürgschaft mit dem Beruf des Bw. als öffentlicher Notar besteht nicht.

Vielmehr erfolgte die Bürgschaftsübernahme, um die Dr. E M GmbH & Mitges., an der der Bw. beteiligt war, finanziell zu stärken.

Der Bw. wurde dann zur Abdeckung der Schulden gegenüber der Sparkasse H-R-K AG herangezogen.

Die Leistung aus einer Bürgschaft eines Mitunternehmers für Schulden der Gesellschaft stellt einen Einlagevorgang dar und führt zu keiner Betriebsausgabe, sondern erhöht den Stand seines Kapitalkontos (VwGH 20. 11. 1996, [96/15/0004](#)). Eine Rückstellung im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters ist nicht zulässig, weil die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung einer Einlage nicht rückstellungsfähig ist (VwGH 17. 12. 1998, [97/15/0122](#); VwGH 3. 2. 1993, [92/13/0069](#); vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 198).

Wenngleich der Kredit von E und D M aufgenommen worden ist, diente er doch der finanziellen Stärkung der Mitunternehmerschaft.

Da die Leistungen des Bw. aus der Inanspruchnahme als Bürge und Zahler keine Betriebsausgaben darstellen, kommt ein Betriebsausgabenabzug auch nicht in Betracht.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft – vorbehaltlich der Sonderregelung für Arbeitsgemeinschaften ([§ 188 Abs. 4 BAO](#)) – gem. [§ 188 BAO](#) einheitlich, d.h. für alle (in Betracht kommenden) Mitunternehmer in einem einheitlichen Verfahren zu ermitteln, und gesondert, d.h. nicht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, sondern in einem gesonderten Verfahren festzustellen (VwGH 19. 12. 1990, [86/13/0136](#)).

Der Bescheid nach [§ 188 BAO](#) erfasst den Gewinn der Steuerquelle (Betrieb der Mitunternehmerschaft) und stellt Art und Höhe des einheitlichen Gewinnes oder Überschusses – dieser umfasst auch Sonderbetriebsausgaben und Sonderwerbungskosten – fest, der für die Personenvereinigung nach einkommensteuerlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Er stellt fest, welcher Anteil am Gewinn oder Überschuss jedem Beteiligten zuzurechnen ist (VwGH 19. 3. 2008, [2008/15/0019](#), VwGH 28. 2. 1995, [95/14/0021](#); vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 220).

Die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung umfasst die gesamte zweistufige Gewinnermittlung. Demnach können Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft nur bei der Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft und nicht bei der Einkommensteuerveranlagung des Mitunternehmers geltend gemacht werden

(VwGH 20. 9. 1988, [86/14/0044](#); VwGH 10. 11. 1993, [93/13/0108](#); [93/13/0107](#); vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 222).

Da die Einkommensteuerbescheide des Berufungszeitraums von den diesbezüglichen Feststellungsbescheiden gemäß [§ 295 BAO](#) abgeleitet sind, können gemäß [§ 252 BAO](#) diese Einkommensteuerbescheide nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen unzutreffend sind.

Selbst wenn Betriebsausgaben des Bw. vorgelegen wären, hätten diese somit im Einkünftefeststellungsverfahren und nicht erst im Einkommensteuerverfahren geltend gemacht werden müssen.

Die Berufungen waren somit im Übrigen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Jänner 2011