



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , vom 21. April 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für Einkommensteuer der Jahre 1991 und 1992, Einkommensteuer für die Jahre 1991, 1992 und 1993 entschieden:

1. Berufung betreffend die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für Einkommensteuer der Jahre 1991 und 1992:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. Berufung betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992:

Die Berufung wird als gegenstandslos geworden zurückgewiesen.

3. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenschuld beträgt: Euro **31.101,65** (S 427.968,00)

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 Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27. Februar 2003, Zl. 98/15/0188, die Berufungsentscheidung vom 22. September 1998 (GZ RV/085-06/09/98) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Somit ist über die Berufung gegen die o. a. Bescheide im fortgesetzten Verfahren neuerlich abzusprechen.

Strittig sind aufgrund von Feststellungen einer Betriebsprüfung (Bp.) erlassene Bescheide.

- für die Jahre 1991 und 1992 nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheide
- für das Jahr 1993 der Einkommensteuerbescheid als Erstbescheid.

Detaillierung des Berufungsbegehrens:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Laut Bp – Bericht wurden für die Jahre 1991 und 1992 als relevanter Wiederaufnahmsgrund erachtet:

- VS., resultierend aus einem Feststellungsverfahren;
- Privatnutzung PKW;
- Schreibarbeit G..

Das Berufungsbegehren geht dahin, die aufgrund dieses Bp – Berichtes erlassenen angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben, da die ursprünglichen Steuerbescheide erklärungsgemäß anzusetzen seien, somit sich keine Änderung im Spruch der Sachbescheide ergäbe.

2. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992:

2. 1. VS. (1991 und 1992)

Die im Rahmen einer Haugemeinschaft gemäß § 188 Abs. 1 lit d BAO einheitlich und gesondert festgestellten Vermietungseinkünfte, die dem Bw. zu 50% zugeteilt wurden, seien aus im Berufungsschreiben näher ausgeführten Gründen zu stornieren.

2. 2. Privatnutzung PKW (1991 und 1992)

Vom Bw. wird festgestellt, es sei der im Rahmen der Bp. getroffene Ansatz eines Sachbezugswertes wegen privater Nutzungsmöglichkeit der von der FK. bzw. GL. angemieteten PKW's im Ausmaß von monatlich S 7.000 ungerechtfertigt. Denn es sei aus den diversen Reisekostenunterlagen ersichtlich, dass

- ausschließlich betrieblich veranlasste Fahrten vorlagen, wobei die Tankbelege mit den dargestellten Reisekostenaufstellungen übereinstimmten;
- private Urlaubsfahrten nicht mit einem PKW unternommen wurden;
- der Bw. überdies ein privates Kfz. zur Verfügung hatte und
- dessen Lebensgefährtin nach Beginn der Übernahme ihrer handelsrechtlichen Geschäftsführung bei der St. die Möglichkeit hatte, PKW's auch privat zu nutzen.

2. 3. Schreibarbeit G. (1992)

Gegen die Wertung des im Zuge der Bp. als Betriebsausgabe nicht anerkannten Aufwandes zugunsten von Frau G. wird vorgebracht,

- dass die Erhebungen seitens der Bp. über das Umfeld G.'s unmaßgeblich seien;
- dass die Entrichtung der einzelnen Detailleistungen laut den Abrechnungen von Frau G. von der Abgabenbehörde nicht in Frage gestellt worden seien bzw. nur mittels Vermutungen und Mutmaßungen versucht worden sei, eine Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben zu konstruieren;
- dass ausreichende Unterlagen betreffend ihre Schreibarbeiten vorgelegt worden seien, wobei von der Abgabenbehörde nachzuweisen gewesen wäre, dass keine Leistungen erbracht wurden.
- dass mit Vorhaltsbeantwortung im Rahmen einer Niederschrift vom 28. Februar 1996 der Sachverhalt durch 32 Fragenbeantwortungen genau dargestellt worden sei.
- Zwischenzeitig sei der Aufenthaltsort von Frau G. in der Dominikanischen Republik eruiert worden. Sie habe im Rahmen einer eidesstattlichen Erklärung vor einem Notar bekanntgegeben, dass sie die von der Abgabenbehörde bestrittenen Leistungen erbracht habe.

3. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993

3. 1. VS.

Entspricht den Ausführungen zu Punkt 2. 1.

3. 2. Privatnutzung PKW

Entspricht den Ausführungen zu Punkt 2. 2.

3. 3. Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung

Der Bw. wendet sich gegen die im Zuge der Bp. erfolgte Nichtanerkennung einer Schuldtilgung in Höhe von S 225.251 aufgrund der Übernahme einiger Bürgschaften für die FG. bei der er als Gesellschafter – Geschäftsführer fungierte (vgl. Darstellung jener belangten Behörde) als außergewöhnliche Belastung. Die Bürgschaftsübernahme stelle laut Finanzamt ein unternehmergleiches Wagnis dar. Es mangelte somit an der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988.

3. 3. 1. Sachverhaltsergänzung des Bw.

Diese sei wegen mangelhafter Erhebung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde erforderlich. Denn die Bürgschaftsleistung stehe in Zusammenhang mit seiner Berufsausübung als Gesellschafter – Geschäftsführer der FK.. Er habe maßgebliche Einkünfte, die aufgrund eines Werkvertrages mit dieser Firma abgerechnet wurden, erzielt. Die FK. wiederum habe namhafte Beträge seit Aufnahme der Tätigkeit der Fa. Fitneßzentrum GmbH. Liezen von dieser in Form von Honoraren bezogen. Diese Honorareingänge wären nicht erfolgt, wenn diese Gesellschaft nicht ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen hätte, was nur durch eine Bürgschaftserklärung des Bw. für deren Kreditverbindlichkeiten ermöglicht wurde. Somit sei ein Kausalzusammenhang zwischen den erzielten Einkünften des Bw. und der Bürgschaftsübernahme hergestellt.

In ergänzenden Eingaben vom 2. Mai 1997 und vom 29. Juli 1997 (Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung) wurde neben einer bekräftigenden Darstellung seines Rechtsstandpunktes, Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 sei vorgelegen, eventueller beantragt, die Aufwendungen in Zusammenhang mit der Bürgschaft als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, falls eine außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt werde, wobei auf eine Eingabe in Zusammenhang mit einer weiteren Bürgschaftssache be treffend 1995 verwiesen wurde.

Wegen des Kausalzusammenhangs, dass nur aufgrund der vom Bw. getätigten Bürgschaftserklärung die steuerliche Beratung an die FK. und somit an den Bw. habe übertragen werden können, wurde die Einvernahme von AP., der Mitgesellschafter war, beantragt.

4. Weiterer Verfahrensablauf

Die vollinhaltlich abweisende Berufungsentscheidung wurde hinsichtlich der Berufungspunkte 1., 2. 2. (somit auch 3. 2.) und 2. 3. durch den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben, hinsichtlich des Berufungspunktes 2. 1 (= 3. 1.). abgewiesen und hinsichtlich des Berufungspunktes 3. 3. nicht näher überprüft, jedoch ein Hinweis zur Rechtslage gegeben. Hinsichtlich des Berufungspunktes 2. 1. wurde festgestellt, dass aufgrund der Bestimmung des § 192 BAO die im

Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus der VS. der den Bw. treffende Einkunftsanteil anzusetzen ist, wobei diese Vermietungseinkünfte von der belangten Behörde ohnedies nicht mehr als Wiederaufnahmsgrund herangezogen wurden. Im Übrigen wird auf diese Gerichtsentscheidung sowie auf den vorgelagerten Schriftverkehr verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund die der Abgabenbehörde I. Instanz vorliegenden Unterlagen und Erkenntnisse, resultierend aus dem Erhebungsergebnis der Betriebsprüfung, berechtigt war.

Aufgrund dieser Gesetzesbestimmung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen dann rechtens, wenn (neben hier nicht maßgeblichen Voraussetzungen der lit. a und c des § 303 Abs. 1) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ansicht des UFS wurde kein relevanter Wiederaufnahmsgrund vom Finanzamt aufgegriffen.

Die vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund genannte VS. vertrat bereits jene belangte Behörde – vom VwGH bestätigt – nicht mehr, da diesfalls ein separates Verfahren mit Bindungswirkung dieser Bemessung bereits zugrundelag.

Weiters ist das Vorbringen des Bw. nicht widerlegt worden, Privatfahrten seien im Rahmen der dem Bw. als Gesellschafter – Geschäftsführer zur Verfügung gestandenen PKW nicht vorgelegen noch vermochte der Parteienbehauptung, Frau G. habe die ihr zugesprochenen Leistungen tatsächlich erbracht, Schlüssiges entgegengehalten werden (vgl. die entsprechenden Ausführungen im aufhebenden Erkenntnis).

Da es nach nun ständiger Rechtssprechung nur der Abgabenbehörde I. Instanz obliegt, eine Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund einer neuen Sachverhaltsgrundlage zu verfügen, die zu einer Änderung im Spruch des Sachbescheides führt (vgl. Ritz, BAO², Tz. 3 zu § 307), war dem Begehr zu diesem Berufungspunkt stattzugeben.

2. Über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992

Da infolge Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat, war die Berufung gegen die nun nicht mehr dem Rechtsbestand zugehörenden Sachbescheide als unzulässig geworden zurückzuweisen.

3. Über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahre 1993

3. 1. Hinsichtlich VS.

Aufgrund der im § 192 BAO normierten Bindungswirkung zur gegenständlichen einheitlichen und gesonderten Feststellung, verbunden mit der Ergebniszuteilung an den Bw. sind die Einkünfte in der festgestellten Höhe im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen.

3. 2. Hinsichtlich Kfz – Privatnutzung

Der Bw. stand bei der FK. nicht in einem Dienstverhältnis. Er war vielmehr neben seiner Funktion als deren Gesellschafter – Geschäftsführer für sie auf Werkvertragsbasis selbständig tätig. Da er somit nicht als deren Arbeitnehmer fungierte, wurde der im Rahmen der Betriebsprüfung für private Nutzungsmöglichkeit als Sachbezugswert mit S 7.000 festgesetzte Betrag unrichtigerweise angesetzt. Die VO, BGBl 1992/642, erging zu § 15 Abs. 2 EStG 1988. §§ 15 und 16 leg. cit. regeln jedoch die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (siehe § 2 Abs. 4 Z 2), nicht jedoch betriebliche Einkunftsarten. (vgl. das jüngst ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. 3. 2005, 2002/15/0029). Unbestrittenmaßen wurden vom Bw. keine Kfz – Spesen als Betriebsausgabe geltend gemacht, sodass ein Kfz – Spesenprivatanteil nicht ableitbar ist. Sollte dem Bw. allerdings Vorteilszuwendungen seitens der FK. zugekommen sein, worüber jedoch ho. keine konkreten Feststellungen zu erkennen sind, wäre dies, da der Bw. auch als deren Gesellschafter fungierte, als verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG bei der FK. zu erachten gewesen (vgl auch das aufhebende Erkenntnis, wo auf diesbezügliche Ausführungen des Bw. in seiner Beschwerdeschrift hingewiesen wurde). Dem Berufungsbegehren auf Nichtansetzen eines Kfz – Privatanteiles war somit jedenfalls zu entsprechen.

3. 3. Ob die gegenständliche Bürgschaftszahlung eine außergewöhnliche Belastung darstellt

Zitat aus dem Erkenntnis des VwGH vom 28. Jänner 2005, 2001/15/0173:

Die steuerliche Absetzbarkeit von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastungen ist durch das Gesetz auf seltene Fälle beschränkt, weil § 34 EStG 1988 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Mißerfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit der Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und auf diese Weise auf die Allgemeinheit abzuwälzen.

Ein derartiger seltener Fall, der steuerlich berücksichtbar gewesen wäre, lag zweifelsfrei nicht vor. Die Kriterien zur Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung wurden nämlich nicht erfüllt. Denn eine Bürgschaftszahlung wäre nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie zwangsläufig erwachsen wäre, sich der Bw. somit der Bürgschaftsleis

tung und der sodann eingetretenen Inanspruchnahme aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Verpflichtungen nicht entziehen hätte können (§ 34 Abs.3 EStG 1988), was nicht zutraf. Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt hervorgeht, wurde die Bürgschaftsleistung aus gesellschaftsrechtlichen Motiven erbracht, damit die FA. Fitneßzentrum GmbH Liezen weiterhin als bedeutender Umsatzsträger für die FK. fungieren konnte. Sowohl in der Funktion als Gesellschafter – Geschäftsführer der FA. Fitneßzentrum GmbH Liezen als auch in der der FK. kam diese Konstellation dem Bw. direkt zugute. Dem Berufungsbegehren auf Berücksichtigung der Zahlungen aufgrund der Bürgschaftserklärung als außergewöhnliche Belastung war daher nicht Folge zu leisten.

3. 4. Ob die Zahlungen aufgrund der Bürgschaftsverpflichtung Betriebsausgaben darstellen

Zitat aus dem Erkenntnis des VwGH vom 3. August 2004, 99/13/0252:

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgabe bei den Geschäftsführereinkünften (siehe Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 330, Stichwort Bürgschaften, derselbe, EStG⁴, § 16 Tz 220, Stichwort Bürgschaften ...),

Vom Bw. wurde betont, dass er die Bürgschaftsleistung erbracht hatte, damit die von ihm geführte Gesellschaft (FK.) entsprechende Betriebseinnahmen erziele. Somit wurde durch ihn klargestellt, dass das Interesse an entsprechenden Einkünften des Bw. durch Forcierung von Betriebseinnahmen der FK. Motiv für diese Handlungsweise war, somit aus im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Gründen agiert wurde. Überdies erbrachte er die Bürgschaftsleistung ja sichtlich auch im gesellschaftlichen Interesse als Gesellschafter – Geschäftsführer der FG.. Das gesellschaftlich motivierte Interesse des Bw. manifestierte sich somit in zweifacher Form. Die durch die erfolgte Bürgschaft bewirkte (zumindest vorübergehende) Prosperität der Gesellschaften führte somit zu entsprechenden Gesellschaftereinlagen, wobei als weiterer sekundärer Effekt sich eine Besicherung der Einnahmen bzw. Einkünfte aus dem Werkvertrag des Bw. mit der FK. ergab.

Anzumerken ist hiezu, dass es einkommensteuerrechtlich nicht zu differenzieren ist zwischen einem Gesellschafter, der vorweg die Gesellschaft durch entsprechende Einlagen mit hinreichendem Eigenkapital ausstattet zu einem Gesellschafter, der erst durch Haftungserklärung und nachfolgender Inanspruchnahme der Gesellschaft das fehlende Kapital beisteckt.

Die Übernahme von Bürgschaften zählt überdies nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Wirtschaftstreuhänders (vgl. §§ 33, 34 WTBO), somit spricht die Verkehrsauffassung ebenfalls nicht für eine betriebliche Veranlassung (als Beispiel: Erk. des VwGH vom 20. April 1993,

92/14/0232). Es wäre nur dann die erbrachte Bürgschaftsleistung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen gewesen, wenn aus besonderen Gründen dennoch eine betriebliche Veranlassung abzuleiten gewesen wäre, wofür es jedoch an jedwedem Ansatzpunkt mangelt.

Zum Beweisantrag auf Einvernahme des ehemaligen weiteren Gesellschafter – Geschäftsführers der FG., AP., wird Nachfolgendes festgestellt: I

Wenngleich durch das zwischenzeitige Ableben des genannten Zeugen eine Einvernahme unmöglich wurde, wäre von einer solchen ohnehin abzusehen gewesen, da die zu erhebende Tatsache für die Abgabenbehörde offenkundig bzw. unerheblich war (§ 167 Abs. 1 BAO). Es wäre somit gemäß § 183 Abs. 3 BAO von einer Einvernahme abzusehen gewesen.

Über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993 war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4. Ergänzende Anmerkungen

Der in der Eingabe vom 18. Mai 1998 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung erfolgte verspätet. Es bedurfte daher einer derartigen Verhandlung nicht (vgl. S. 9 des aufhebenden Erkenntnisses). Für eine von amtswegen durch den Referenten (§ 284 Abs. 1 Z. 2 BAO idgF.) durchzuführende mündliche Berufungsverhandlung bestand im Hinblick auf die klaren Sachverhaltsgrundlagen keine Veranlassung. Keiner Bedeutung ist den im Berufungsschreiben gerügten Formalmängel des Bp – Berichtes zuzumessen, sodass weitere Ausführungen hiezu unterbleiben.

5. Berechnungen und Darstellung der Steuerbemessungsgrundlagen für das Jahr 1993:

5. 1. Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (in ATS)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (bisher):	390.931,00
Wegfall der "Privatnutzung PKW"	-84.000,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BE.:	306.931,00

5. 2. Berechnung des Einkommens und der Einkommensteuer für das Jahr 1993

5. 2. 1. Berechnung des Einkommens:

Einkünfte aus Land – und Forstwirtschaft (unv.):	2.480,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	306.931,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (unv.):	16.679,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (unv.):	94.660,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen (unv.):	59.564,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (unv.):	441.481,00
Sonstige Einkünfte (unv.):	400.000,00
Anrechenbare Verluste aus Vorjahre (unv.):	-12.704,00
Gesamtbetrag der Einkünfte:	1.309.091,00
Sonderausgaben (unv.):	-21.000,00
Einkommen (gerundet):	1.288.100,00
Hievon nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt:	403.154,00
Nach dem laufenden Tarif zu bemessen:	884.946,00

5. 2. 2. Berechnung der Einkommensteuer:

Tarifsteuer:	537.050,00
41,69% von 884.946 =	368.939,82
Zuzüglich 20,84% von 403.154	84.017,29
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:	452.957,13
Abzüglich Absetzbeträge (unv.)	-21.000,00
Zwischensumme:	431.957,13
abzüglich. Lohn - und Kapitalertragsteuer:	-3.989,50
Abgabenschuld:	427.967,63
Gerundet gemäß § 204 Abs. BAO (idF vor BGBL I 2001/59)	427.968,00
In Euro:	31.101,65

Wien, am 2. September 2005