



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Antrag des Berufungswerbers, vom 31. Januar 2005 auf Entscheidung über die Berufung vom 28. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden vom 26. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz

**beschlossen:**

Der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist ehemaliger Steuerberater und bezog im Berufungsjahr 2002 nichtselbständige Einkünfte als Pensionist und Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter einer Kommanditgesellschaft.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 begehrte der Berufungswerber € 25.435,00 als Werbungskosten anzuerkennen und begründete dies damit, dass sein Sohn als Steuerberater wegen Zahlungsunfähigkeit den Konkurs habe anmelden müssen. Für diesen habe der Berufungswerber gebürgt. Die Bank habe vom Berufungswerber als Bürgen und Zahler die Leistung von € 25.435,00 verlangt. Diesen Betrag habe er nur mit Hilfe eines Kredites aufbringen können und wäre dies der einzige Weg gewesen eine Klage zu verhindern. Der Berufungswerber habe dies vor allem auch deshalb getan, um damit das Vertrauen der Klienten seines Sohnes (ein Wirtschaftstreuhänder, wie es auch der Berufungswerber bis zur Pensionierung war), zu erhalten und die um die Betriebsfortführung zu ermöglichen.

Im weiter der Einkommensteuererklärung 2002 beigelegten Schreiben der Bank vom 17. Februar 2004 wird bestätigt, dass der Berufungswerber zum 25. Februar 2002 seiner Bürgschaftsverpflichtung durch Bezahlung des Betrages von € 25.435,49 auf ein Konto lautend auf Konkurs und den Namen des Sohnes des Berufungswerbers nachgekommen sei. Der Berufungswerber habe sich mit der Bürgschaftsverpflichtung vom 12. Januar 1999 die Haftung als Bürge und Zahler für Kreditverbindlichkeiten der Steuerberatungskanzlei seines Sohnes bis zu einem Betrag von S 350.000,00 übernommen. Mit dem Beschluss des Landesgerichtes vom 9. Oktober 2001 sei über das Vermögen des Sohnes des Berufungswerbers der Konkurs eröffnet worden.

Im Einkommensteuerbescheid 2002 datiert vom 26. Mai 2004 wurden vom Finanzamt keine Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften des Berufungswerbers berücksichtigt und dies damit begründet, dass Bürgschaftsübernahmen für nahe Angehörige in keinem ursächlichem Zusammenhang mit dem Werbungskostenbegriff, nämlich Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkunftsquelle, stehen würden.

Gegen den genannten Einkommensteuerbescheid 2002 richtet sich die Berufung vom 28. Juni 2004, in welcher der Berufungswerber begehrt die Kosten, welche ihm aus der Inanspruchnahme der oben beschriebenen Bürgschaft entstanden sind, nämlich den Kredit samt Kosten, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Diese Bürgschaftsübernahme sei im Rahmen des Insolvenzverfahrens gegen den Sohn des Berufungswerbers fällig gestellt worden und wäre ihm die Versteigerung der Liegenschaft seiner Ehefrau angedroht worden. Um dies zu verhindern, habe er S 350.000,00 durch einen Kredit bei einer zweiten Bank aufbringen müssen.

Der Berufung war ein weiteres Schreiben der Bank vom 18. Dezember 2001 beigelegt. Darin wird erklärt, dass der Berufungswerber die Haftung als Bürge und Zahler für eine Konto seines Sohnes in Höhe von S 350.000,00 übernommen habe. In einem Gespräch mit dem Berufungswerber sei die Einlösung der Bürgschaftsverpflichtung spätestens bis zum 20. Dezember 2001 vereinbart worden. Unter diesen Voraussetzungen erkläre sich die Bank bereit, mit der Verwertung des Pfandrechtes in Höhe von S 1,500.000,000 an der Liegenschaft der Ehegattin des Berufungswerbers bis zur rechtskräftigen Bestätigung des Zwangsausgleiches zuzuwarten. Zur Übernahme der Finanzierung der Bürgschaftsverpflichtung sei die Bank nicht, zur Verlängerung der Zahlungsfrist bis zum 28. Dezember 2001 jedoch schon bereit.

In der Berufungsvorentscheidung datiert vom 24. November 2004 lehnte das Finanzamt das Begehren des Berufungswerbers ab und begründete dies damit, dass außergewöhnliche Belastungen für nahe Angehörige beim Geber nur insoweit außergewöhnliche Belastungen

sein könnten, soweit sie, wenn sie bei diesem angefallen wären, auch eine außergewöhnliche Belastung wären. Da die Abwendung eines Konkurses einer Steuerberatungskanzlei für die Anwendung der Bestimmung des § 34 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) nicht zugänglich sei, könne die Zuwendung an einen Steuerberater, den Sohn des Berufungswerbers, nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Da die Übergabe der Steuerberatungskanzlei an den Sohn des Berufungswerbers legal gewesen sei, könne auch keine sittliche Verpflichtung gegenüber den ehemaligen Klienten, die der Berufungswerber offenbar geltend mache, ersehen werden.

Im nicht datierten Antrag auf Vorlage der Berufung beim Finanzamt eingelangt am 31. Januar 2005 erklärte der Berufungswerber, dass die von ihm angenommene außergewöhnliche Belastung nicht durch das Abwenden des Konkurses des Sohnes entstanden sei. Im März 1999 seien vom Finanzamt Gmunden an alle Klienten der Steuerberatungskanzlei des Sohnes des Berufungswerbers Drittschuldnererklärungen ausgeschickt worden. Um zu Erreichen, dass das Finanzamt diese Drittschuldnererklärungen zurückzieht, hätten binnen weniger Tage S 800.000,00 an Rückstand bezahlt werden und die Bedingungen der Bank erfüllt werden müssen. Die Pfandrechte an der Liegenschaft der Ehefrau des Berufungswerbers hätten S 1.500.000,00 betragen und hätte der Berufungswerber eine Bürgschaftserklärung über S 350.000,00 abgeben müssen. Der Berufungswerber habe geglaubt, dass durch die Übernahme der Bürgschaft und der Abtretung des Pfandrechtes an die Bank die existenzbedrohende Notlage des Sohnes des Berufungswerbers mit Aussicht auf Erfolg abgewendet werden könne. Ohne das Zurückziehen der Drittschuldnererklärungen hätte der Verlust der wirtschaftlichen Existenz des Sohnes des Berufungswerbers gedroht. Die Berufungsvorentscheidung beziehe sich auf das Abwenden des Konkurses. Dies entspreche nicht den Tatsachen, da der Berufungswerber seine Verpflichtung im März 1999 lange vor der Konkurseröffnung eingegangen sei.

Dem Vorlageantrag waren drei Schreiben der Bank beigelegt. Im Ersten vom 16. März 1999, welches an den Sohn des Berufungswerbers gerichtet war, wird erläutert, dass das Gesamtbligo des Sohnes des Berufungswerbers S 2.902.000,00 betragen habe. Eine einverleibungsfähige Pfandurkunde von der Ehegattin des Berufungswerbers sei beigebracht worden. Die Freigabe der Bürgschaft des Berufungswerbers in Höhe von S 1.600.000,00 sei zugesagt worden. Die vom Sohn des Berufungswerbers nunmehr benötigte Zusatzfinanzierung für das Finanzamt, die Gebietskrankenkasse, Löhne und sonstige Zahlungen würde nur gewährt werden, wenn der Betriebsmittelkredit bis zum 31. Mai 1999 ausgenutzt und eine Teilbürgschaft des Berufungswerbers über S 350.000,00 beibehalten würde. Sollte der Betriebsmittelkredit nicht bis zum 31. Mai 1999 auf die ursprünglich vereinbarten S 840.000,00 zurückgeführt werden, würde die Bank die Intabulierung des

Pfandrechtes über S 1,500.000,00 ohne weitere Verständigung vornehmen. Im zweiten an den Berufungswerber gerichteten Schreiben vom 27. Juni 2002 kündigte die Bank an bei Zahlung eines Betrages von € 109.009,00 (S 1,500.000,00) auf eine Verwertung des Höchstbetragspfandrechtes auf der Liegenschaft der Ehegattin des Berufungswerbers zu verzichten. Der Berufungswerber werde aufgefordert diesen Betrag bis zum 8. Juli 2002 einzuzahlen. Im Gegenzug würde die angemeldete Forderung im Konkursverfahren des Berufungswerbers um diesen Betrag eingeschränkt. Im dritten wieder an den Berufungswerber gerichteten Schreiben vom 5. März 2002 erklärt die Bank erneut gegen Zahlung von S 1,500.000,00 bis 30. Juni 2002 auf die Verwertung des Pfandrechtes auf der Liegenschaft der Ehegattin des Berufungswerbers zu verzichten und die Konkursforderung gegen den Sohn des Berufungswerbers entsprechend einzuschränken. Eine Einschränkung um den bereits geleisteten Betrag von S 350.000,00 aus der Bürgschaftsverpflichtung, würde die Bank umgehend vornehmen.

Mit Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz datiert vom 7. Juli 2008 wurde der Berufungswerber aufgefordert bekannt zu geben, an welchem Tag ihm die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes datiert vom 24. November 2004 betreffend die Einkommensteuer 2002 zugegangen sei.

Telefonisch teilte der Sohn des Berufungswerbers mit, welcher auch Geschäftsführer der den Berufungswerber vertretenden SteuerberatungsgmbH ist, am 22. Juli 2008 mit, dass der Berufungswerber keine Unterlagen mehr darüber auffinde, wann ihm die Berufungsvorentscheidung datiert vom 24. November 2008 zugegangen sei. Er kündigte an, die Suche zu intensivieren und das Ergebnis der Suche binnen einer Woche mitzuteilen.

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

Nach § 276 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) kann die Abgabenbehörde erster Instanz nach Durchführung etwa noch notwendiger Ermittlungen eine Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigen. Dies hat das Finanzamt mit der oben zitierten Berufungsvorentscheidung datiert vom 24. November 2008 getan und das Berufsungsbegehren des Berufungswerbers abgewiesen.

Entsprechend § 276 Abs. 2 BAO ist es möglich gegen eine solche Berufungsvorentscheidung innerhalb eines Monats ab Zustellung einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) zu stellen. Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungswerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt.

Ein entsprechender nicht datierter Vorlageantrag ist beim Finanzamt erst am 31. Januar 2005, also zwei Monate und sechs Tage nachdem die angefochtene Berufungsvorentscheidung erstellt worden war, eingelangt.

Grundsätzlich hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz entsprechend § 289 Abs. 2 BAO in der Sache selbst zu entscheiden. Ausgenommen sind die Fälle des § 289 Abs. 1 lit. b BAO, zu denen auch die Zurückweisung der Berufung durch Bescheid nach § 273 BAO zählt.

Nach § 276 Abs. 4 BAO (*„Auf das Recht zur Stellung des Vorlageantrages ist in der Berufungsvorentscheidung hinzuweisen. § 93 Abs. 4 bis 6, § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 4, § 249 Abs. 1, § 255, § 256 sowie § 273 Abs. 1 sind sinngemäß anzuwenden.“*) gilt dies auch für Vorlageanträge (siehe etwa auch Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 276, Tz 42) und ist auch ein verspäteter Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist gemäß § 273 Abs. 1 lit. b BAO zurückzuweisen.

Wie schon oben dargelegt, hat der Berufungswerber den Vorlageantrag zwei Monate und sechs Tage, nachdem die Berufungsvorentscheidung erstellt worden war, eingebracht.

Zwar wurde diese Berufungsvorentscheidung nicht mit Zustellnachweis an den Berufungswerber gesendet, doch zeigt die Erfahrung das vom Bundesrechenzentrum erstellte Abgabenbescheide innerhalb Österreichs von der Österreichischen Post AG in der Regel spätestens binnen drei Tagen zugestellt werden.

Um auszuschließen, dass besondere Umstände ein der Erfahrung entsprechendes Zugehen der Berufungsvorentscheidung datiert vom 24. November 2004 verhindert haben, wurde der Berufungswerber mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7. Juli 2008 aufgefordert, bekannt zu geben, an welchem Tag ihm die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes zugegangen sei. Nach der telefonischen Mitteilung vom 22. Juli 2008 seines Sohnes besitzt der Berufungswerber keine Unterlagen mehr darüber. Die telefonisch angekündigte Mitteilung des Ergebnisses der weiteren Suche bis zum 29. Juli 2008 durch den Sohn des Berufungswerbers, der den Berufungswerber auch steuerlich vertritt, ist nicht erfolgt.

Damit der vorliegende Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht worden wäre, hätte die Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2004 dem Berufungswerber frühestens am 31. Dezember 2004, also ein Monat und drei Tage nach dem üblichen Zustelltermin, zugehen dürfen.

Wenn man bedenkt, dass sowohl der Berufungswerber als auch der ihn vertretende Sohn Steuerberater sind, muss man davon ausgehen, dass beiden sehr wohl bewusst ist, dass es notwendig ist, das mehr als ein Monat verspätete Zugehen eines Bescheides (oder einer

Berufungsvorentscheidung) zu dokumentieren. In der Regel wird auf einen solchen außergewöhnlichen Umstand auch im gegen einen solchen Bescheid gerichteten Rechtsmittel hingewiesen, um die Rechtzeitigkeit der Berufung oder des Vorlageantrages zu beweisen.

Dies ist im Fall des Berufungswerbers aber nicht geschehen. Vielmehr wurde sogar auf die Angabe des Erstellungsdatums des Vorlageantrages verzichtet und findet sich dort, wo das Datum sein sollte ein Leerraum: „A, am ...“. Hingegen ist das ursprüngliche Berufungsschreiben sehr wohl in der üblichen Weise datiert.

Irgendwelche Gründe für das späte Einbringen des Vorlageantrages hat der Berufungswerber trotz des Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7. Juli 2008 und dem Telefongespräch vom 22. Juli 2008 nicht vorgebracht.

Es ist daher davon auszugehen, dass dem Berufungswerber die Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2004 jedenfalls vor dem 31. Dezember 2004, mit überragender Wahrscheinlichkeit aber bis zum Montag dem 29. November 2004 zugegangen ist.

Dementsprechend ist der am 31. Januar 2005 eingebrachte Vorlageantrag verspätet und war der Antrag auf Vorlage der Berufung gemäß § 276 Abs. 4 iVm. § 273 Abs. 1 lit. b, § 289 Abs. 1 und § 279 Abs. 1 BAO mit Bescheid als unzulässig zurückzuweisen.

Linz, am 7. August 2008