

GZ. RV/3329-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 – 1998 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1996 - 2000 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

3. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

4. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1996 wird festgesetzt mit -12.018,56 €.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird festgesetzt mit -13.189,54 €.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird festgesetzt -6.398,84 €.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird festgesetzt mit -42,30 €.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird festgesetzt mit 1.595,39 €.

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.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Wirtschaftsjurist und bezog im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb - unter anderem als atypisch stiller Gesellschafter der Fa. V. S. GmbH - sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Anzumerken ist, dass der Bw ab November 2000 in Pension ist.

Laut ha vorliegenden Vertrag vom 15. April 1991 (s. E-Akt/Dauerbelege) wurde die oa Beteiligung zur Gänze – mittels Kontokorrentkredit bis zum Höchstbetrag von S 1.000.000,00 - fremdfinanziert. Bis zum Jahr 1994 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Fa. V. S. GmbH auf Grund einer Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO dem für die Veranlagung zur Einkommensteuer des Bw. zuständigen Wohnsitzfinanzamt übermittelt.

Über eine Mitteilung des FA vom 30. März 2001 (s. E-Akt/ Dauerbelege) wurde dem Wohnsitzfinanzamt des Bw mitgeteilt, dass über das Vermögen der Fa. V. S. GmbH per 27. Dezember 1993 das Konkursverfahren eröffnet worden sei und somit ab dem Jahr 1994 keine Feststellungsbescheide mehr ergangen seien. Für die streitgegenständlichen Jahre seien daher seitens der Fa. V. S. GmbH keine Abgabenerklärungen mehr eingereicht und somit auch keine Feststellungsverfahren mehr durchgeführt worden.

Ab dem Jahr 1994 bis zum Jahr 2000 machte der Bw in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen - von sich aus - die ihm auf Grund des Kredites entstandenen Zinsen als Ausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Fa. V. S. GmbH wie folgt geltend:

Jahr	Verlust aus der Beteiligung Fa. V. S. GmbH
1994	-130.595,00
1995	-88.956,00
1996	-83.455,00
1997	-74.082,00
1998	-66.101,00
1999	-58.281,00
2000	-58.209,00

1. Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998:

Mit Bescheiden vom 26. Juli 2001 wurden die Bescheide vom 16. Juli 1998 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996, vom 28. August 2000 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 und vom 28. August 2000 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert. Begründend wurde ausgeführt, dass laut schriftlicher Mitteilung des FA vom 30. März 2001 der Steuerakt betreffend Fa. V. S. GmbH mit 1.1.1994 gelöscht worden sei. Infolge Konkurses der Fa. V. S. GmbH sei ab 1994 keine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO erfolgt. Die im Zusammenhang mit der Fa. V. S. GmbH vom Bw geltend gemachten Beteiligungsverluste seien deshalb ab dem Jahr 1994 die Anerkennung versagt worden.

Mit Eingabe vom 14. August 2001 (eingelangt beim Finanzamt am 23. August 2001) erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß der derzeitiger Rechtslage eine Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO allein deshalb nicht möglich sei, weil eben keine Feststellungsbescheide mehr ausgestellt worden seien. Der Bw sei als atypisch stiller Gesellschafter an der Fa. V. S. GmbH beteiligt gewesen und habe die Einbringung seines Gesellschaftskapitals durch Aufnahme eines Bankkredites finanziert.

Da der Bw des Kapitals zur Gänze verlustig geworden sei, habe er in den gegenständlichen Jahren noch Zinsen und Rückzahlungen für den aufgenommenen Bankkredit entrichten müssen. Es handle sich bei den von ihm erklärten negativen Einkünften um vom Gesell-

schafter persönlich getragene Aufwendungen, welche ausschließlich aus diesen bezahlten Zinsen resultieren würden.

Es handle sich daher um rechtskräftige Bescheide, die unabhängig von ergangenen oder nicht ergangenen Feststellungsbescheiden in Rechtskraft erwachsen seien. Es könne daher auch nachträglich die Anerkennung der Verluste nicht versagt werden, weil es ab 1994 keine Feststellungsbescheide mehr gegeben habe.

Mit Berufungsvorentscheidungen jeweils datiert vom 10. Oktober 2001 wurden die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 (jeweils vom 26. Juli 2001) abgeändert und inhaltlich in der Form abgesprochen, als die vom Bw geltend gemachten Zinsen in den Jahren 1996, 1997 und 1998 in voller Höhe anerkannt worden sind. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden für das Jahr 1996 in Höhe von S –374.441,00 (wie im Bescheid vom 16.Juli 1998), für das Jahr 1997 in Höhe von S –398.177,00 (wie im Bescheid vom 28. August 2000) und für das Jahr 1998 in Höhe von S –248.902,00 (wie im Bescheid vom 28 August 2000) festgesetzt. Die oa Berufungsvorentscheidungen wurden rechtskräftig.

Mit Bescheiden vom 6. März 2002 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 hinsichtlich der Bescheide vom 10. Oktober 2001 wieder aufgenommen und mit gleichem Datum entsprechende Sachbescheide - unter teilweiser Nichtanerkennung der geltend gemachten Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben – erlassen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw seit 1991 an der Fa. V. S. GmbH als Mitunternehmer beteiligt sei. Diese Beteiligung sei durch einen Kontokorrentkredit der ehemaligen C. Bank in Höhe von S 1.000.000,00 finanziert worden. Bereits im Jahr 1993 sei über das Vermögen der Fa. V. S. GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Zinsen für den erwähnten Kontokorrentkredit seien vom Bw als nachträgliche Sonderbetriebsausgaben steuerlich geltend gemacht worden.

Der Bw sei in den Jahren 1995 bis 1997 noch folgende weitere Beteiligungen eingegangen:

Jahr	Beteiligung	Betrag
1995	S. S. GmbH	ÖS 200.000,00
1996	K. W. GmbH	ÖS 200.000,00
1997	F. GmbH	ÖS 400.000,00

Zumindest im Ausmaß dieser Beteiligungen habe der Bw nicht alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der für die Beteiligung Fa. V. S. GmbH resultierenden Verbindlichkeiten unternommen. Insoweit daher Zinsen auf den Teil des Kontokorrentkredites entfallen würden, welcher nach Maßgabe der später erworbenen Beteiligungen an deren Stelle auch vorzeitig getilgt hätte werden können, würden diese ihre Eigenschaft als Sonderbetriebsausgaben verlieren, weil das Anschaffen von weiteren Beteiligungen nicht als notwendige Ausgabe zu qualifizieren sei. In diesem Ausmaß würde auch die offene Verbindlichkeit ihren Charakter als Betriebsschuld verlieren. In diesem Zusammenhang wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.9. 2001, ZI 98/15/0126 verwiesen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei deshalb zulässig, weil die Abgabenbehörde über amtswegige Ermittlungen erst nach Ergehen der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 Kenntnis vom Konkursverfahren der Fa. V. S. GmbH, vom Umstand der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen und vom Nichtergehen von Feststellungsbescheiden für die Fa. V. S. GmbH erfahren habe. Insoferne seien neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne von § 303 BAO gegeben. Eine Ermessensentscheidung zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher im Interesse der Rechtsrichtigkeit geboten.

Darstellung der Berechnung:

Stand Kontokorrentkredit 31. Dezember 1995	S 1.146.149,36
bis dahin mögliche Tilgung	S 200.000,00
Prozentsatz	17%
Zinsen 1996	S 83.455,00
Kürzung 1996 17%	S 14.187,00

Verlust aus Gewerbebetrieb 1996 bisher	S 374.441,00
neu	S 360.254,00
Stand Kontokorrentkredit 31. Dezember 1996	S 1.049.604,09
bis dahin mögliche Tilgung	S 400.000,00
Prozentsatz	38%
Zinsen 1997	S 74.082,00
Kürzung 1997 38%	S 28.151,00
Verlust aus Gewerbebetrieb 1997 bisher	S 398.117,00
neu	S 369.966,00
Stand Kontokorrentkredit 31. Dezember 1997	S 943.686,54
bis dahin mögliche Tilgung	S 800.000,00
Prozentsatz	85%
Zinsen 1998	S 66.101,00
Kürzung 1998 85%	S 56.186,00
Verlust aus Gewerbebetrieb 1998 bisher	S 248.902,00
neu	S 192.716,00

Mit Eingabe vom 19. März 2002 erhob der steuerliche Vertreter des Bw sowohl gegen die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 als auch gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 Berufung. Begründend verwies der steuerliche Vertreter auf seine Eingaben vom 14. August 2001, vom 11. September 2001 sowie vom 6. Dezember 2001.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

2. Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000:

Mit gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderten Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 vom 26. Juli 2001 bzw. mit Bescheid vom 30. August 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wurden die vom Bw geltend gemachten Zinsen im Zusammenhang mit der Beteiligung zur Gänze nicht anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, dass laut schriftlicher Mitteilung des FA vom 30. März 2001 der Steuerakt betreffend Fa. V. S. GmbH mit 1.1. 1994 gelöscht worden sei. Infolge Konkurses der Fa. V. S. GmbH sei ab dem Jahr 1994 keine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO erfolgt. Den vom Bw geltend gemachten Beteiligungsverlusten sei deshalb ab dem Jahr 1994 die Anerkennung versagt worden.

Mit Eingabe vom 14. August 2001 erhab der steuerliche Vertreter des Bw gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 Berufung. Begründend brachte der steuerliche Vertreter des Bw im Wesentlichen vor, dass der Bw die Einbringung seines Gesellschafterkapitals - als atypisch stiller Gesellschafter - durch Aufnahme eines Bankkredites finanziert habe. Da der Bw dieses Kapital – auf Grund der der Abgabenbehörde bekannten Entwicklung der Fa. V. S. GmbH – zur Gänze verloren habe, habe er in den Jahren 1994 bis 1999 noch Zinsen und Rückzahlungen für den aufgenommenen Bankkredit entrichten müssen. Es würde sich bei den vom Bw erklärten negativen Einkünften um vom Gesellschafter persönlich getragene Aufwendungen, welche ausschließlich aus diesen bezahlten Zinsen resultieren würden, handeln.

Diesbezüglich sei auch betreffend die Jahre 1994 und 1995 ein telefonischer Bedenkenvorhalt des Finanzamtes, der durch den Bw auf Grund seines persönlichen Besuches und Vorlage der Zinsenbelege erledigt worden sei, ergangen. Darauf hin sei die ordnungsgemäße Veranlagung in den Folgejahren erfolgt.

Es handle sich um rechtskräftige Bescheide, die unabhängig von ergangenen oder nicht ergangenen Feststellungsbescheiden in Rechtskraft erwachsen seien. Es könne daher auch nachträglich die Anerkennung der Verluste nicht versagt werden, weil es ab dem Jahr 1994 keine Feststellungsbescheide mehr gegeben habe.

Mit Eingabe vom 11. September 2001 bzw. Ergänzungsschreiben vom 22. Oktober 2001 erhab der steuerliche Vertreter des Bw gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 Berufung. Begründend führte dieser aus, dass der Bw die seinerzeit ausschließlich für diese damaligen Beteiligungen aufgenommenen Kredite immer rechtzeitig im Rahmen der

mit der Bank getroffenen Vereinbarungen getilgt habe. Die Aufnahme der Beteiligungen 1995 und 1997 sei in der Hoffnung erfolgt, dass möglicherweise der ursprünglich erlittene Verlust bei der Fa. V. S. GmbH ausgeglichen werden könne.

Darüber hinaus habe auch schon vorher festgestanden, dass der Bw im Laufe des Jahres 2000 aus seinem Dienstverhältnis bei der Fa. E. ausscheiden und anlässlich seines Austrittes eine gesetzliche Abfertigung erhalten werde.

Trotz offener Kreditlinie und verschiedener notwendiger privater Investitionen, die vorzunehmen gewesen wären, habe sich der Bw nunmehr entschlossen den Kredit zurückzuzahlen. So gesehen, könne im fiskalischen Sinn ausgeführt werden, dass es sich bei den Absetzungen der Zinsenbeträge im Kalenderjahr 2000 um das letzte Mal handle.

Es werde daher unter Berücksichtigung all dieser Umstände und insbesondere auch aus der Tatsache heraus, dass der Bw Kredite vor Fälligkeit abgezahlt habe gebeten, der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 im gleichen Ausmaß stattgegeben zu wollen, wie dies auch schon hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1998 tatsächlich erfolgt sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2001 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw die vorhandenen Geldmittel anstatt zur Abdeckung der Verbindlichkeiten zur Anschaffung anderer gewerblicher Beteiligungen verwendet habe. Somit habe der Bw nicht alle zumutbaren Schritte gesetzt, um durch die Tilgung von Verbindlichkeiten Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben zu vermeiden. Diesen Zinsen komme daher die Eigenschaft nachträglicher Betriebsausgaben zumindest in den Jahren 1999 und 2000 nicht mehr zu.

Mit Eingabe vom 6. Dezember 2001 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung brachte der steuerliche Vertreter des Bw vor, dass der Bw über eine große Familie verfüge und jahrelang getrachtet habe sicher zu stellen, bei der Bewältigung seines Haushaltsetats größtmögliche Sorgfalt walten zu lassen, um der Familie ein standesgemäßes Aus- und Fortkommen gewährleisten zu können.

Die neue Beteiligung sei aufgenommen worden, um die Zukunft des Bw und seiner Familienmitglieder zu sichern, weil auch schon bekannt gewesen sei, dass er in der Folge darauf sein

Dienstverhältnis im Einvernehmen mit dem Dienstgeber beenden werde und dann in der Lage sei, den Kredit vor Fälligkeit zurückzuzahlen, was auch dann tatsächlich geschehen sei.

Aus diesem Grunde beantrage er auf Grund der angeführten Tatsachen die angefochtenen Bescheide aufzuheben und durch neue zu ersetzen, die seinen Ausführungen Rechnung tragen würden.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz gab der Bw mit Niederschrift vom 2. Oktober 2002 im Wesentlichen bekannt, dass er die Beteiligung deshalb eingegangen sei, weil die Finanzanlageberatungsstelle der C. Bank ihm dazu geraten habe. Das Modell habe vorgesehen, dass weder Zinsen noch Rückzahlungen zu leisten wären, weil sich dies alles aus dem zu erwartenden Erträgen finanzieren würde. Deshalb sei dieser erheblich hohe Zinsensaldo überhaupt angewachsen. Die C. Bank habe sich dann verantwortlich gefühlt, weil statt Erträgnissen Verluste entstanden seien und habe im Kulanzwege diese Zinsen wieder gutgeschrieben. Tatsächlich seien ihm daraus keine Beträge zuflossen. Er sei vor der Tat- sache gestanden - entgegen den Versprechen der Bank – das Gesamtkapital und die damit verbundenen Zinsen ab dem Jahr 1994 aus eigenem tragen zu müssen. Ab diesem Zeitpunkt, wo er tatsächlich Zinsen zahlen habe müssen, habe er diese als vom Gesellschafter persönlich getragene Aufwendungen auch steuerlich geltend gemacht.

Er sei ständig bestrebt gewesen den Saldo zu verringern. Er verfüge jedoch über eine sehr große Familie (Sorgepflicht für vier Kinder und weitere vier Enkelkinder), sodass es ihm erst im Kalenderjahr 2000 – nach Erhalt der Abfertigung – möglich gewesen sei den Saldo abzudecken. Zum Nachweis dafür legte der Bw einen Kontoauszug (in Kopie) der C-Bank vom 3. Jänner 2001 vor, aus dem hervorgeht, dass am 4. Jänner 2001 eine Gutschrift der N. V. AG Salzburg in Höhe von S 720.726,00 auf das Konto 09 des Bw eingegangen ist und sich der Kontostand von S -586.278,51 auf S 134.447,49 (9.770,68 €) verändert hat.

Im Zuge einer am 17. Dezember 2002 neuerlich erfolgten persönlichen Vorsprache des Bw, gab dieser auf die Frage, wie er die Beteiligungen, welche er in den Jahren 1995 und 1997 erworben habe, finanziert habe, bekannt, dass er sich an die genaue Art bzw. Abwicklung nicht mehr erinnern könne. Die Bezahlung sei jedenfalls über sein Girokonto bei der C. Bank (zum Teil eben mittels Überziehungsrahmen) erfolgt. Wenn er von Seiten des Finanzamtes darauf aufmerksam gemacht worden wäre, dass primär eine Tilgung des Darlehens (für die Beteiligung an der Fa. V. S. GmbH) vorgenommen hätte werden müssen, oder die Absetzung der Zinsen nicht mehr möglich gewesen wäre, so wäre der Bw die obigen Beteiligungen nicht im vollen Umfang eingegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 – 1998:

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in alle Fällen zulässig, in denen 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidend ist der Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des vorangegangenen Bescheides. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtsweigigen Wiederaufnahme gemacht werden. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass als dem Finanzamt bekannt geworden zu gelten hat, was sich aus den Steuerakten ergibt.

Als Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände gemeint (vgl. VwGH vom 9.12.1964, 983/63); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätte. "Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b sind also dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden.

Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel unterlaufen sind, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich nicht ein Grund, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu führen vermag.

Ebenso lassen sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenwertung (VwGH 9.4.1986, 84/13/0102) eines der Behörde bekannten (bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung (verfehlte rechtliche Schlussfolgerungen; VwGH 19.5.1988, 87/16/003) - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/0217).

Maßgebend für eine Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion

zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Das Hervorkommen von Tatsachen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094).

Im vorliegenden Fall stützte das Finanzamt ihre mit Bescheiden vom 6. März 2002 wiederaufgenommenen Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 darauf, dass die Abgabenbehörde über amtswegige Ermittlungen erst nach Ergehen der Bescheide 1996 bis 1998 Kenntnis vom Konkursverfahren der Fa. V. S. GmbH, vom Umstand der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen und vom Nichtergehen von Feststellungsbescheiden für die Fa. V. S. GmbH erfahren habe. Insoferne seien neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne von § 303 BAO gegeben.

Dabei übersieht das Finanzamt, dass entscheidend für die Wiederaufnahme immer der Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des vorangegangenen Bescheides ist. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme gemacht werden. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass als dem Finanzamt bekannt geworden zu gelten hat, was sich aus den Steuerakten ergibt.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass das Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheide vom 26. Juli 2001 bzw zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2001 aufgrund der amtlichen Mitteilung vom 30. März 2001 von folgenden Tatsachen Kenntnis hatte:

- Dass die Fa. V. S. bereits seit 1993 in Konkurs war und
- in Folge des Konkurses ab dem Jahr 1994 keine Feststellungsbescheide für die Fa. V. S. GmbH erlassen worden sind.

Da sich seit der Erlassung der abschließenden Bescheide (Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2001) an der Sach- und Rechtslage nichts geändert hat, ergibt sich aber, dass der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (6. März 2002) keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, die zu einer Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO berechtigen würden.

Auch die Tatsache, dass das Instrumentarium des § 295 Abs. 1 BAO nicht hätte zur Anwendung kommen dürfen, da keine Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO ergangen sind,

ändert nichts daran, dass in den Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2001 inhaltlich betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 insofern abgesprochen worden ist, als die vom Bw beantragten Zinsen in voller Höhe anerkannt worden sind.

Da somit der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können, war der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 stattzugeben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, ZI 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Da aufgrund der oa Ausführungen eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 nicht zulässig ist, scheiden die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufungen gegen die nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Bescheide sind gemäß § 273 BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Die alten Sachbescheide leben wieder auf.

2. Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000:

Strittig ist, ob die vom Bw geltend gemachten Zinsen für den Kontokorrentkredit im Zusammenhang mit der Anschaffung der Beteiligung der Fa. V. S. GmbH als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus "einer ehemaligen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen)".

§ 32 Z 2 EStG 1988 hat die Funktion, die Steuerwirksamkeit von Ereignissen, die in einem engen Zusammenhang mit einer seinerzeitigen Betriebsführung stehen, aber erst nach Beendigung der betrieblichen Betätigung anfallen, zu sichern.

Die Frage der Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen hat der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich bejaht, hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung der Verbindlichkeiten allerdings Einschränkungen getroffen (VwGH vom 22.10.1996, ZI 95/14/0018).

Betrieblich begründete Verbindlichkeiten sind nach Betriebsaufgabe insoweit nicht mehr betrieblich veranlasst, als die Verbindlichkeiten der Finanzierung von Wirtschaftsgütern gedient haben, die der Steuerpflichtige bei der Betriebsaufgabe in sein Privatvermögen überführt hat. Die betriebliche Veranlassung geht aber auch - im Anschluss an die BFH-Judikatur (BStBl 1990 II 213) - insoweit verloren, als die Verbindlichkeiten mit dem Veräußerungserlös oder durch Verwertung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden könnten.

In den Erkenntnissen vom 20.9.2001, 98/15/0126 bzw. 22.10.1996, 95/14/0018 geht der Verwaltungsgerichtshof noch einen Schritt weiter, wenn er ausführt, dass die Fremdmittelzinsen nur dann abzugsfähig sind (und bleiben), wenn der Steuerpflichtige "auch nach Betriebsaufgabe alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten" setzt. Unterbleiben derartige Maßnahmen würden die Zinsen nicht mehr Aufwendungen iSd § 32 Z 2 EStG 1988 darstellen.

Offen gelassen wird aber, was dem Steuerpflichtigen zugemutet werden kann. Eine Beeinträchtigung des gewöhnlichen Lebensstandards oder eine Beschränkung auf das Existenzminimum wird aber wohl nicht mehr als zumutbar gelten.

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, hat der Bw nach dem Konkurs der Fa. V. S. GmbH und dem Verlust seines - von ihm fremdfinanzierten - Mitunternehmeranteiles im Jahr 1993 weitere Beteiligungen erworben und zwar:

Jahr	Beteiligung	Betrag
1995	S. S. GmbH	ÖS 200.000,00
1996	K. W. GmbH	ÖS 200.000,00
1997	F. GmbH	ÖS 400.000,00

Wenn der Bw in der Berufung vorbringt, dass er diese Beteiligungen eingegangen sei, in der Hoffnung, dass möglicherweise damit der ursprünglich erlittene Verlust bei der Fa. V. S. GmbH ausgeglichen werden könne, dann muss dem entgegengehalten werden, dass es nach Meinung des Senates am Bw gelegen wäre, seine finanziellen Möglichkeiten darauf zu konzentrieren, die betriebliche Verbindlichkeit aus der Beteiligung an der Fa. V. S. GmbH ehestmöglich zu tilgen.

Auch das Vorbringen des Bw, dass er über eine große Familie verfügen würde und jahrelang getrachtet habe sicher zu stellen, bei der Bewältigung seines Haushaltsetats größtmögliche Sorgfalt walten zu lassen, um der Familie ein standesgemäßes Aus- und Fortkommen gewährleisten zu können, geht nach ha Meinung insoweit ins Leere als es dem Bw zumutbar gewesen wäre - ohne den gewöhnlichen Lebensstandard seiner Familie zu beeinträchtigen - statt neue Beteiligungen einzugehen, die alte Betriebsschuld möglichst bald zu tilgen.

In den Jahren 1999 und 2000 ist der Bw zwar keine neuen Beteiligungen eingegangen, er hat aber auch keine zumutbaren Schritte unternommen um seinen Kontokorrentkreditstand zu vermindern. Erst im Jahr 2001 hat der Bw nach Erhalt einer Lebensversicherung in Höhe von S 720.726,00 seinen Kontokorrentkreditstand von S –586.278,51 auf S 134.447,49 verändert.

Nach ha Meinung hat der Bw daher – im Sinne der oa Ausführungen in den Jahren 1999 und 2000 zumindest im Ausmaß dieser neu erworbenen Beteiligungen nicht alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der aus der Beteiligung der Fa. V. S. GmbH resultierenden Verbindlichkeit unternommen. Anstelle der Möglichkeit die alte Betriebsschuld ehestmöglich zu tilgen, ist der Bw weitere Beteiligungen eingegangen an deren Finanzierung er sich - wie er im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 17. Dezember 2002 bekanntgegeben hat – sich nicht mehr erinnern konnte. Die Bezahlung sei jedenfalls über das Girokonto bei der C. Bank erfolgt.

Nach ha Dafürhalten ist daher eine Kürzung der vom Bw beantragten Zinsen vorzunehmen. Dies deswegen, weil unter der Voraussetzung, dass der Bw die Beteiligungen in den Jahren 1995, 1996 und 1997 (in Summe in Höhe von S 800.000,00) nicht angeschafft hätte, er in den Jahren 1999 und 2000 einen dementsprechend niedrigeren aushaltenden Kontokorrentkreditrahmen gehabt hätte. Insoweit daher noch Zinsen auf den Teil des Kontokorrentkredites entfallen, welcher nach Maßgabe der später erworbenen Beteiligungen an deren Stelle auch vorzeitig getilgt werden könnte, verlieren sie ihre Eigenschaft als Sonderbetriebsausgaben, weil das Anschaffen von weiteren Beteiligungen nicht als notwendige Ausgabe zu qualifizieren ist.

Dies führt dazu, dass im Jahr 1999 die vom Bw beantragten Zinsen um 96% zu kürzen sind. Im Jahr 2000 können keine Zinsen mehr anerkannt werden, weil zu diesem Zeitpunkt gar keine Zinsen mehr angefallen wären, wenn der Bw keine weiteren Beteiligungen angeschafft hätte und damit finanzielle Mittel gebunden hat, die er zur Begleichung seiner Verbindlichkeit aus seiner Beteiligung an der Fa. V. S. GmbH verwenden hätte können.

Darstellung der Berechnung:

Stand Kontokorrentkredit 31. Dezember 1998	S 829.787,86
bis dahin mögliche Tilgung	S 800.000,00
Prozentsatz	96%
Zinsen 1999	S 58.281,00
Kürzung 1999 96%	S 55.949,76
Verlust aus Gewerbebetrieb 1999 bisher	S 53.317,00
Verlust aus Gewerbebetrieb lt. BE	S 55.648,24
Stand Kontokorrentkredit 31. Dezember 1999	S 586.278,51
bis dahin mögliche Tilgung	S 800.000,00
Zinsen 1999 lt. BE	S 0,00

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. März 2003