



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des BfADR, vom 1. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Ignaz Arnoldi, vom 23. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 nach den am 11. März 2008 und 12. November 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer war laut Firmenbuch Gesellschafter der PCM. Seine Beteiligung betrug 1%. Die Gesellschaft erklärte, dass sie keine Umsätze erzielt habe, aber 10 Kfz geleast habe.

Die PCM hat keine Steuererklärungen abgegeben. Die Bemessungsgrundlagen hinsichtlich Einkünftefeststellung und Umsatzsteuer wurden mit 0,00 S geschätzt.

Mit **Beteiligungskaufvertrag** vom 13.7.2001 hat der Berufungsführer seinen Anteil an der PCM an MaM zum 1.7.2001 verkauft. § 8 dieses Vertrages lautet:

„Schad- und Klagloshaltung

Der verbleibende Gesellschafter MM und der Käufer halten den Verkäufer als austretenden Gesellschafter in Ansehung sämtlicher Gesellschaftsverbindlichkeiten vollkommen schad- und klaglos. Dies gilt insbesondere auch für künftige, etwa aus Dauerschuldverhältnissen stammende Verbindlichkeiten. Der Verkäufer wird der Gesellschaft beziehungsweise den

jeweiligen Gesellschaftern unverzüglich nach erfolgter Inanspruchnahme von der an ihn herangetretenen Forderung Mitteilung machen. Eine Befreiung der Gesellschafter zur Schad- und Klagloshaltung des Verkäufers auch bei nicht erfolgter Mitteilung ist jedoch jedenfalls ausgeschlossen.“

Der Berufungsführer hat anlässlich seines Ausscheidens aus der PCM keine Übergangsgewinnbilanz gemäß § 4 Abs 1 EStG erstellt.

Die PCM wurde auf Antrag vom 31.10.2002 im Firmenbuch gelöscht.

Der Berufungsführer wurde als ehemaliger unbeschränkt haftender Gesellschafter der PCM von diversen Gläubigern in Anspruch genommen.

Mit Eingabe vom 10.1.2007 beantragte der Berufungsführer, die von ihm in den Jahren 2002, 2003 und 2004 als persönlich Haftender der PCM bezahlten Verbindlichkeiten als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Da die PCM nie Steuererklärungen abgegeben habe, die Gewinne nicht nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt worden seien und auch keine Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnbilanz erstellt worden sei, seien die Aufwendungen, die in den Jahren 2002 bis 2004 von ihm bezahlt worden seien, bisher nicht steuerlich geltend gemacht worden. Diese Aufwendungen seien weder beim laufenden Gewinn noch bei einem allfälligen Aufgabegewinn berücksichtigt worden.

In den **Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002 bis 2004** hat das Finanzamt Bregenz die vom Berufungsführer geltend gemachten nachträglichen Betriebsausgaben nicht anerkannt. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

„Werden im Zuge der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übernommen, so gelangen auch die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieser Wirtschaftsgüter gedient haben, in das Privatvermögen. Zur Überprüfung, ob alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt wurden, sind für jedes Veranlagungsjahr nach der Betriebsveräußerung bzw. - Aufgabe die Einnahmen und die "notwendigen Ausgaben" des Steuerpflichtigen gegenüberzustellen; auf diese Weise ist ein rechnerischer Einnahmenüberschuss zu ermitteln, wobei auch auf das Vermögen des Steuerpflichtigen Bedacht zu nehmen und insbesondere zu prüfen, ob der Rückkauf von Lebensversicherungen rechtlich möglich und zumutbar ist. Wird der Betrag des rechnerischen Einnahmenüberschusses nicht zur Tilgung der Schulden verwendet, wird die vormalige Betriebsschuld mit diesem Betrag zur Privatschuld. Basierend auf Ihre Einkommen und Vermögenssituation war es Ihnen möglich, die Tilgung der Schulden laut Erklärungen aus eigenem zu bedienen (VwGH 20.9.2001, 98/18/0126).“

In den **Berufungen vom 1. Februar 2007** brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Bei der Betriebsaufgabe wurden keine Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernommen. Somit mussten auch keine ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter finanziert werden und es gab und gibt auch keine Verbindlichkeiten in diesem Zusammenhang. Warum die Behörde auf diese Idee kam ist mir unerklärlich. Es gab und gibt auch keine Lebensversicherungen (weder rückkaufbare noch sonstige). Es gab also auch keine

Betriebsschuld, die zur Privatschuld werden konnte. Bei der Betriebsbeendigung waren keine Aktiven vorhanden, die zur Bezahlung der Schulden hätten verwendet werden können. Natürlich war es mir möglich die Tilgung von Schulden (aber nicht Schulden aus einer Finanzierung, sondern nachträgliche Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) aus eigenem zu bedienen. Gerade diese Ausgaben sind es ja, die ich als nachträgliche Negativ-Einkünfte geltend mache. Der Entscheidung VwGH 20.9.2001, 98/15/0126 liegt ein völlig anderer Sachverhalt zugrunde – ich beantrage die Anerkennung von Zahlungen an Lieferanten als Betriebsausgaben und nicht von Zinsenzahlungen. Ich bitte daher die Veranlagungen 2002, 2003 und 2004 laut abgegebenen Erklärungen durchzuführen und die negativen, nachträglichen betrieblichen Einkünfte zu berücksichtigen.

Außerdem beantrage ich:

1. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung
2. eine Entscheidung durch den gesamten Senat und
3. die Anberaumung und Durchführung eines Erörterungstermines.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels **Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2007** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die PCM (kurz: OEG) wurde per Gesellschaftsvertrag vom 9.6.2000 mit Standort in Bregenz gegründet – zum Zwecke des Betriebes eines Fuhrparkunternehmens ("Vermieten von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers"). Zwecks Überprüfung der Identität gab WM am 28.7.2000 als Geschäftsführer der OEG bekannt, der voraussichtliche Jahresumsatz sei im Eröffnungsjahr mit ca. 300.000 ATS zu veranschlagen, weiters kalkuliere er mit einem Anlaufverlust. Im Folgejahr betrage der voraussichtliche Umsatz wiederum 300.000 ATS, ertragsteuerlich sei ein ausgeglichenes Ergebnis zu erwarten. Niederschriftlich (UVA-Prüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO) erklärte der ehemalige Geschäftsführer der OEG am 13.3.2002, im Zeitraum von September 2000 bis Juni 2001 seien zwar Geschäftskontakte geknüpft und verschiedene Vorleistungen getätigt, beispielsweise Kraftfahrzeuge geleast worden, die Interessenten seien jedoch trotz der erbrachten Vorleistungen "abgesprungen" und die PCM habe deshalb (während ihrer Bestehensdauer) keinerlei Einnahmen erzielt. Mit Schriftsatz vom 18.10.2002 teilte der Geschäftsführer mit, "in den Jahren 2000 und 2001 wurden keine Umsätze getätigt, da die Fa. sich in Liquidation befindet und aufgelöst wird". Bereits am 13.7.2001 setzte der Berufungsführer das Firmenbuch des Landesgerichtes Feldkirch davon in Kenntnis, er habe seine Funktion als Gesellschafter der OEG niedergelegt. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO, hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Dies bedeutet, dass stets dann zu schätzen ist, wenn sich die Bemessungsgrundlagen nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen.

Das Ziel jeder Schätzung bleibt die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Allerdings liegt es geradezu im Wesen der Schätzung, dass die in ihrem Rahmen zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Für das Jahr 2000 lagen dem Finanzamt keine Bücher oder Aufzeichnungen der OEG vor bzw. wurden solche auch niemals geführt. Selbst über Aufforderung reichte der Vertreter der OEG keine Erklärungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften ein. Das Ermitteln der Besteuerungsgrundlagen blieb deshalb einzig der anzuwendenden Schätzungsmethode vorbehalten, deren Ziel keinem anderen als der Erfassung und Feststellung der materiellen Wahrheit diene. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Für das Jahr 2001 reichte MM für die OEG die Umsatzsteuererklärung sowie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) am 18.10.2002 beim Finanzamt ein. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen sind darin (ebenso wie im Schätzungsverfahren des Vorjahres) mit 0 beziffert wie auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte erfolgten für 2001 erklärungskonform. Folglich erhielten MM (99% Ertragsanteile) und MaM (1% Ertragsanteil) weder positive noch negative Einkünfte aus der Beteiligung zugewiesen.

Nach Auflösung der OEG zum 7.11.2002 wurde [der Berufungsführer] als (ehemals) persönlich haftender Gesellschafter der OEG von diversen Gläubigern für Verbindlichkeiten der OEG wie folgt zivilrechtlich in Anspruch genommen:

2002	
Abschlagszahlung an MA	25.000,00 €
Prozesskosten	2.647,28 €
OV	700,00 €
Rechtsanwaltskosten	149,28 €
gesamt	28.496,56 €
2003	
S	8.812,04 €
A	3.023,44 €
Klagskosten A	376,30 €
Inkassokosten A	400,00 €
Rechtsanwaltskosten S	2.228,36 €
Kostenverzeichnis Sch	600,00 €
gesamt	15.440,14 €
2004	
Rechtsanwaltskosten PCM	1.400,00 €

Die Verbindlichkeiten gegenüber der MA, der OV, der S und der A sind nach der Gründung der OEG bis zur Einstellung von deren werbender Tätigkeit im Juni 2001 eingegangen worden.

Gemäß § 32 Z. 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch die Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit, beispielsweise aus der Führung eines Gewerbebetriebes. Dies kann aber nur hinsichtlich jener (gewinnwirksamen) Bilanzpositionen gelten, die bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes bereits erfasst wurden und zu einem späteren Zeitpunkt jedoch der gegenteilige "Effekt" eintritt. Forderungen, die

etwa fälschlich nicht bei Ermittlung des Aufgabengewinnes berücksichtigt wurden, und später eingehen, können nicht im Wege der Besteuerung gemäß § 32 Z. 2 EStG 1988, sondern nur durch Berichtigung der Veranlagung, mit der der Veräußerungsgewinn steuerlich erfasst wurde, berücksichtigt werden. Ist doch die Bestimmung des § 32 Z. 2 EStG 1988 nicht dazu da, fehlerhafte Veranlagungen der Vorjahre zu sanieren. (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 32 Rz 8.1).

Denn im Falle der Betriebsaufgabe ist für das Jahr der Betriebsaufgabe ein Aufgabegewinn zu ermitteln, und zwar nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 EStG 1988. Dies unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe eine Schlussbilanz erstellt oder nicht. In diesen Betriebsvermögensvergleich sind auch Betriebsschulden einzubeziehen, auch wenn sie erst später gezahlt werden (vgl. VwGH vom 19.3.1985, 84/14/0178).

Das Veranlagungsverfahren zur Feststellung der "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" 2001 erfolgte entsprechend der eingereichten Erklärung. Der diesbezügliche Feststellungsbescheid stellt deshalb eine endgültige Bereinigung des Steuerschuldverhältnisses dar. Dies gilt unabhängig davon, ob aus Vereinfachungsgründen (die OEG war zum Zeitpunkt des Verfahrens bereits seit einem Jahr "stillgelegt" und befand sich in der Liquidationsphase) der Geschäftsführer der OEG weder einen Übergangs- noch einen Aufgabegewinn ermittelt hatte. Doch selbst wenn aus dieser Perspektive betrachtet der Feststellungsbescheid hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2001 mangelhaft sein sollte, änderte dies nichts daran, dass die zuvor angeführten Verbindlichkeiten gegenüber MA ua zum 31.12.2001 bereits definitiv feststanden und deshalb Eingang in die Bescheidgrundlagen der OEG über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 hätten finden müssen.

Der steuerliche Ansatz als nachträgliche Betriebsausgaben der durch den Berufungsführer als "persönlich haftender Gesellschafter" geleisteten Zahlungen der Jahre 2002 bis 2004 kann folglich dem Grunde nach nur dann zum Tragen kommen, wenn der allenfalls mit Fehlern behaftete Feststellungsbescheid 2001, sofern verfahrensrechtlich zulässig, einer Sanierung zugeführt wird. Dies unabhängig davon, welchen (natürlichen) Personen der "berichtigte Gewinn" im anzuwendenden Verteilungsschlüssel zufallen würde.

Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, die Anwalts- und Verfahrenskosten hängen untrennbar mit der im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an der OEG zusammen und scheiden deshalb begrifflich bereits als nachträgliche Betriebsausgaben aus. Diente die Rechtsverteidigung doch nicht dazu, die Forderungen der MA u.a dem Grunde oder der Höhe nach zu bestreiten, sondern vielmehr dazu, Einwendungen hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung – resultierend aus der ehemaligen Gesellschafterstellung – zu erheben."

Im Vorlageantrag vom 12. März 2007 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„In der Berufungsvorentscheidung vom 15.2.2007 begründet die Behörde die Abweisung meiner Berufung als unbegründet damit, dass die nachträglichen Betriebsausgaben bereits zum 31.12.2001 feststanden und in die Bescheidgrundlagen der OEG über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 Eingang hätten finden müssen. Da die nicht buchführungspflichtige OEG aber nie ihre Einkünfte gem. § 4 Abs. 1 EStG ermittelte und nie eine Bilanz erstellte, hätten die nachträglichen Betriebsausgaben meines Erachtens erst beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zum Betriebsaufgabestichtag am 7.11.2002 erfasst werden müssen.

Da ich bis 13.7.01 mit 1 % und danach mit 0 % an der OEG beteiligt war, hätte mein Verlustanteil in beiden Fällen (Erfassung 2001 und 2002) maximal 1 % betragen. Die Höhe meines tatsächlichen Verlustes stand erst zum Zeitpunkt meiner Zahlungen fest. Einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens 2001 der OEG werde ich noch vor Ablauf der Verjährungsfrist stellen. Meine persönliche Einkommensteuer 2001 ist noch nicht veranlagt -

die Erklärung 2001 wurde im Dezember 2006 eingereicht, Bescheid ist noch keiner ergangen. Außerdem werde ich zum Wechsel der Gewinnermittlungsart eine Bilanz der OEG zum 7.11.2002 erstellen und bei Bedarf nachreichen. Die in diesem Zusammenhang entstandenen Anwalts- und Verfahrenskosten sind sehr wohl nachträgliche Betriebsausgaben, da sie durch Bestreitung der Höhe der Verbindlichkeiten und durch anwaltliche Vergleichsverhandlungen entstanden sind.“

Mit **Vorhalt vom 30. August 2007** ersuchte der UFS den Berufungsführer folgende Urkunden vorzulegen:

„eine Übergangsbilanz der PCM zum Zeitpunkt Ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft

Verträge der PCM bis zum Zeitpunkt Ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft

Verträge über Ihr Ausscheiden aus der PCM

Sämtlicher Schriftverkehr, insbesondere Klagen und Klagebeantwortungen zwischen den Gläubigern der PCM, Ihnen und den Rechtsanwälten

Weiters wurde der Berufungsführer ersucht folgende Fragen zu beantworten:

Welche Schritte haben Sie unternommen und die von Ihnen getragenen Aufwendungen beim Hauptgesellschafter MM einzubringen?

Wie hoch war der von MM an Sie bezahlte Regress?

In eventu: Warum haben Sie keine Schritte gesetzt, die Forderungen bei MM einzubringen.“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 2007** teilte der Berufungsführer im Wesentlichen mit:

Wie schon im meinem Schreiben ans FA Bregenz vom 10.1.07 (Erläuterungen zu den erklärten nachträglichen betriebl. Einkünften) ausgeführt, gibt es weder eine Übergangs- noch eine Aufgabebilanz, noch wurden meine als nachträgliche Negativeinkünfte erklärten Ausgaben jemals zuvor steuerlich geltend gemacht.

Verträge der PCM habe ich bis zu meinem Ausscheiden nie gesehen, sie waren ausschließlich bei MM. Ich habe erst von Verträgen mit den Firmen MA, A, S und OV erfahren, als diese Firmen mich zur Kasse baten.

Jene Schriftstücke aus denen die von mir bezahlten Beträge und deren Rechtsgrundlage ersichtlich sind, habe ich bereits als Beilage zu den Steuererklärungen dem Finanzamt zukommen lassen. Alle anderen Schriftstücke sind sehr umfangreich und füllen ganze Aktenordner meines Rechtsbeistandes. Sie können daher nicht zusammen mit diesem Schreiben vorgelegt werden. Ich bitte in diesem Zusammenhang nochmals um einen Erörterungstermin, bei dem ich den Anwaltsakt samt sämtlichen vorhandenen Schriftstücken vorlegen und erörtern werde.

Da Herr MM mittellos und als Student ohne pfändbares Einkommen war und ist, habe ich um weitere Kosten zu sparen, keine solchen Schritte unternommen. Weil von Herrn MM nichts zu holen war und ist, haben sich die Gläubiger ja schon an mich gewendet. Ich habe von Herrn MM keine Regresszahlungen erhalten.

Der Berufungsführer legte eine Kopie des Beteiligungskaufvertrages vor.

Mit **Vorhalt vom 30. Jänner 2008** ersuchte der UFS den Berufungsführer folgende Fragen zu beantworten:

Welche Schritte haben Sie unternommen um die von Ihnen getragenen Aufwendungen beim Gesellschafter MaM einzubringen?

Wie hoch war der von MaM an Sie bezahlte Regress?

In eventu: Warum haben Sie keine Schritte gesetzt, die Forderungen bei MaM einzubringen.“

Weiters teilte der UFS dem Berufungsführer mit, dass von der Durchführung eines Erörterungstermins abgesehen wird, da eine mündliche Senatsverhandlung durchzuführen ist.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 21. Februar 2008** teilte der Berufungsführer im Wesentlichen mit:

Er habe keine Schritte unternommen um die von ihm getragenen Aufwendungen vom Gesellschafter MaM einzubringen.

MaM habe keinen Regress geleistet.

Er habe keine Schritte gegen MaM eingeleitet, da dieser erst nach seinem Ausscheiden aus der Firma in diese eingetreten sei und bei ihm sowieso nichts zu holen gewesen wäre (mittelloser Lehrling).

In der am **11. März 2008 abgehaltenen und vertagten mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Der Berufungsführer brachte im Wesentlichen vor:

WM habe die Geschäftsidee gehabt und sei an ihn heran getreten mit der Bitte ihm zu helfen eine Firma zu gründen. Sämtliche Kosten der Gesellschaftsgründung habe WM getragen. WM sei Handlungsbevollmächtigter der Gesellschaft gewesen. Der Berufungsführer und sein Mitgesellschafter MM hätten mit der laufenden Geschäftsgebarung nichts zu tun gehabt. Als MaM 19 Jahre alt wurde, habe WM gemeint, er werde MaM anstatt des Berufungsführers in die Firma als Gesellschafter hereinnehmen. Erst als der Berufungsführer Klagen erhielt, sei der schlechte Geschäftsgang für ihn erkennbar gewesen. Er habe bei den Gesellschaftern bzw. dem Handlungsbevollmächtigten nicht regressiert, weil er keine Chance gesehen habe, von ihnen Geld zu bekommen. Die Rechtsanwälte hätten ihm von Klagen abgeraten. Zudem sei seine damalige finanzielle Situation sehr angespannt gewesen. MM habe als junger Mann durch diese Sache, in die er durch seinen Adoptivvater, hineingezogen worden sei, selbst genug erlitten und keinen optimalen Start ins Berufsleben vorgefunden. Allein schon aus moralischen Gründen habe er ihn nicht geklagt. Abgesehen davon sei bei ihm nichts zu holen. Er habe den Rechtsanwalt geklagt und in der Sache Recht bekommen. Allerdings sei die Klage gegen die Mitgesellschafter des Rechtsanwaltes abgewiesen worden. WM habe dem Berufungsführer zugesichert, dass er auch am Gewinn beteiligt sei. Weiters habe er ihm angeboten, sollte er irgendwann nicht mehr bei der Firma sein, dass er ihm etwas zukommen

lasse. Er sei für MM eine Bürgschaft eingegangen. Zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme habe ihm WM plausibel versichert, dass die Firma gut laufe. Herr WM und er seien befreundet. Es sei ihm natürlich auf Grund seiner Situation im damaligen Moment, gar nicht in den Sinn gekommen, dass ihm finanziell etwas zu Gute kommen soll. Es sei seitens des Rechtsanwaltes, der ihn im Privatkonkurs vertreten hat, laufend urgirt worden, dass der Konkurs in spätestens drei, vier Monaten beendet ist. Und er habe zu Herrn M damals gesagt, so lange dieser nicht wieder Boden unter den Füßen hat, möchte er nichts. Aber Herr M könne sich, wenn die Firma gut läuft, dementsprechend einbringen. Nur in diesem Moment, sei es für ihn auch aus moralischen Gründen einfach nicht drin gewesen, dass er irgendetwas fordere. Um in dieser Situation irgendwelche Forderungen zu stellen, sei das Verhältnis zu gut.

Der steuerliche Vertreter des Berufungsführers brachte im Wesentlichen vor:

Rechtlich wäre es von Nöten gewesen eine Übergangsbilanz zu erstellen. Die laufenden Verluste wären dem Berufungsführer auf Grund des Beteiligungsverhältnisses nur zu 1% zuzurechnen gewesen. Für das Jahr 2001 sei vom Berufungsführer ein L1 eingereicht worden. Die betrieblichen Negativeinkünfte seien in diesem allerdings nicht erklärt. Auf Grund seiner Beteiligung an der Personengesellschaft sei der Berufungsführer Unternehmer. Auf die Höhe der Beteiligung komme es nicht an. Er habe auf die Auskünfte seiner Rechtsanwälte vertraut.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte im Wesentlichen vor:

Es lägen keine nachträglichen Betriebsausgaben vor, weil die entsprechenden Feststellungsbescheide im Schätzungswege erfolgt seien, und die Schätzung eine Bilanzierung nach § 4 Abs 1 EStG beinhalte. Insofern seien diese Betriebsausgaben in diesen Schätzungsergebnissen beinhaltet. Hinsichtlich der über seinen Anteil hinausgehenden Aufwendungen vertrete die Finanzbehörde die Ansicht, dass diese Betriebsausgaben nicht anzuerkennen seien, weil kein Regress vorgenommen wurde. Es sei ja nicht einmal versucht worden, von der Familie M diese Beträge wieder zu bekommen. Der Berufungsführer habe für seinen Anteil nichts bezahlt und er habe sich auch nicht um die Geschäfte gekümmert und sich auch nichts von den Geschäften erwartet. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege daher gar keine Einkunftsquelle vor. Ein Urteil gegen MM hätte nicht viel gekostet und würde für 30 Jahre die Möglichkeit eröffnen, dass man Geld herein bringt. Aus den Ausführungen des Berufungsführers, wonach er zu Beginn gar nicht gewusst habe, dass er Gesellschafter ist, habe er einfach entnommen, dass dieses Gesellschaftsverhältnis rein privat verursacht sei und dass er sohin in keinsten Weise mit Gewinnen oder Verlusten gerechnet habe. Die Haftungsinanspruchnahme sei mit einer Übernahme einer Bürgschaft vergleichbar.

Die Verhandlung wurde zur Einsichtnahme in den Akt des Landesgerichtes vertagt.

Aus dem **Akt des Landesgerichtes Feldkirch (GZ 9 Cg 71/04)** betreffend die Klage des Berufungsführers gegen den den Gesellschaftsvertrag errichtenden Rechtsanwalt und dessen Mitgesellschafter geht im Wesentlichen hervor:

Der **Klagsvertreter** brachte im Wesentlichen vor (vorbereitender Schriftsatz vom 19.5.2004), dass es (nach einem Gerichtsurteil) sich bei der Gründung der OEG um ein Scheingeschäft gehandelt habe (GAS I 4).

Als der Berufungsführer den ersten Kontakt wegen der PCM mit dem den Gesellschaftsvertrag errichtenden Rechtsanwalt gehabt habe, sei dieser der Wortführer gewesen; der Rechtsanwalt habe dargelegt wie die Geschäftsidee in die Tat umgesetzt werden könne. Der Rechtsanwalt habe gemeint, dass der Berufungsführer nur als Gründungsmitglied aufzutreten brauche; später werde er von WM abgelöst. Der Berufungsführer habe dem Rechtsanwalt versichert, dass er sich nur aus Freundschaft dem WM gegenüber zur Verfügung stelle, damit dieser seine Geschäftsidee verwirklichen könne. Er wolle jedoch keine Haftung haben und auch überhaupt nicht an irgendwelchen Erlösen oder Gewinnen beteiligt sein; vielmehr solle der Nutzen allein von WM gezogen werden. (GAS I 24)

Dass der Berufungsführer als Strohmann fungiere, gehe aus § 6 und § 7 des Gesellschaftsvertrages hervor. Als Geschäftsführer und Vertreter der Gesellschaft sei nämlich MM, der Sohn des WM, installiert. Weiters sei festgelegt worden, dass gegen Handlungen des geschäftsführenden Gesellschafters der jeweils andere Gesellschafter kein Widerspruchsrecht habe und zwar auch dann nicht, wenn diese Handlung über den gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft hinausgeht. Gleichzeitig sei WM zum Handlungsbevollmächtigten iSd § 54 Abs 1 1. Fall HGB bestellt worden, verbunden mit dem Recht, Darlehen aufzunehmen und für die Gesellschaft zu prozessieren. Es sei also vollkommen klar, dass WM der eigentliche Inhaber des Unternehmens sei, dieses führe und alle Vorteile ihm zukommen sollten. (GAS I 25)

WM sagte im Wesentlichen aus, dass er mit dem Berufungsführer jahrelang befreundet gewesen sei. Er habe daher den Gedanken gehabt, dass sich dieser als Gründungsmitglied an der OEG beteiligen könne. Dazu sei dieser unter der Bedingung bereit gewesen, dass er kein großes finanzielles Risiko eingehe. Laut Gesellschaftsvertrag sei WM Handlungsbevollmächtigter für das Unternehmen gewesen und hätte praktisch die Geschäfte für das Unternehmen getätigt. Für den Berufungsführer sei keine Funktion vorgesehen gewesen. Es habe keine Absprache dahingehend gegeben, dass der Berufungsführer oder überhaupt jemand anderer an den Erträgen des Unternehmens beteiligt sein würde. Es sei lediglich besprochen worden, dass wenn das Geschäft gut gehe, WM an den Berufungsführer

denken könne. Der Berufungsführer habe ein Einkommen bei den Casinos Austria gehabt und sei auch nicht auf die Einnahmen angewiesen gewesen (GAS I 77).

MaM führte aus, dass er den Kaufpreis für den Erwerb der Beteiligung des Berufungsführers durch ihn, WM getragen habe. WM habe ihm gesagt, dass er seine Unterschrift benötige um das Unternehmen aufmachen zu können. Ansonsten habe die Unterschrift für ihn keine Konsequenzen (GAS I 109).

MM brachte im Wesentlichen vor, dass er seiner Auffassung nach sicherlich nicht zusammen mit dem Berufungsführer eine Gesellschaft gegründet habe. Die PCM sei von WM gegründet worden. Er und der Berufungsführer hätten nur ihre Namen dazu hergegeben (GAS I 113). Die Handlungsvollmacht für WM sei ausgestellt worden, da dieser praktisch das Unternehmen sein soll (GAS I 116). Von einer Haftung sei nicht die Rede gewesen (GAS I 117). WM habe ihm erklärt, dass es keiner Kreditaufnahme bedürfe. Das Unternehmen würde nur als Vermittler auftreten (GAS I 181).

Der **Berufungsführer** sagte im Wesentlichen aus, dass er in einem guten freundschaftlichen Verhältnis zu WM gestanden sei (GAS I 362). WM habe ihm gesagt, dass er kein Unternehmen gründen könne, da er im Privatkonkurs sei. Er habe von zwei Personen gesprochen, welche Gründungshelfer sein würden. Der eine Gesellschafter sollte MM sein. WM habe den Berufungsführer gefragt, ob er bereit wäre, der zweite Gründungshelfer zu sein. Er habe dazu auch gesagt, dass er den Berufungsführer mit 7% am Unternehmen beteiligen würde. Der Berufungsführer habe ihm gesagt, dass er sich schämen würde, von WM auch nur einen Schilling zu nehmen. Außerdem wolle er mit der Firma nichts zu tun haben. Er sei aber bereit bei der Gründung der Firma zu helfen. Ihm sei gar nicht bewusst geworden, dass er Gesellschafter werden sollte (GAS I 363). Er habe ausdrücklich deponiert, dass er aus der Firma keinen Nutzen ziehen wolle, andererseits auch nicht bereit sei, ein Risiko einzugehen (GAS I 365).

"Nach meinem Dafürhalten sollten die Gewinne aus der Tätigkeit der PCM WM zufließen. Er war ja der Handlungsbevollmächtigte. Er war die Firma. Eine Vereinbarung dieses Inhaltes in schriftlicher Form ist mir nicht bekannt. Diese Einschätzung ergibt sich schon daraus, dass ich gesagt habe, dass ich aus der Geschäftstätigkeit nicht einen Schilling wolle. Wenn ich gefragt werde, ob es eine mündliche Vereinbarung dahin gab, dass die Gewinne aus der OEG, welche erwartet wurden, WM zufließen sollten: Sicher haben wir darüber gesprochen. Ich meine damit WM und mich. Es war dies nicht eine Vereinbarung, sondern stand dies von vornherein fest. (GAS I 387)"

Die **beklagten Rechtsanwälte** brachten vor, dass der Berufungsführer einen Vergleich mit der Firma MA initiiert und bereits am Beginn des Prozesses eine Abschlagszahlung in Höhe von 25.000,00 € angeboten und bezahlt habe. Die PCM sowie MM und MaM hätten der Firma MA gegenüber den Einwand des Scheingeschäftes erhoben. Mit Urteil vom 8.9.2004 sei die

Klage der Firma MA gegen diese Personen abgewiesen worden. Dieses Urteil sei zwischenzeitlich rechtskräftig.

Mit **Vorhalt vom 24. April 2008** übermittelte der UFS dem Berufungsführer Kopien aus dem Gerichtsakt und ersuchte folgende Fragen zu beantworten:

'MM erklärte dem Finanzamt, dass die Firma PCM in den Jahren 2001 und 2002 keinerlei Umsätze getätigt hat. WM erklärte dass während des Bestehens der OEG keinerlei Umsätze getätigt worden seien. Aus dem Gerichtsakt geht aber hervor, dass die PCM 13 Kraftfahrzeuge, eines ua an Sie, vermietet hat. Sie werden ersucht:

- diesen Widerspruch aufzuklären,
- die Höhe der von der PCM erzielten Einnahmen sowie
- die Verwendung dieser Mittel bekannt zu geben.

Sie werden ersucht nachzuweisen, dass Ihnen Ihre Rechtsanwälte von einer Klage gegen MM und MaM abgeraten haben, sowie darzutun warum sie Ihnen davon abgeraten haben (durch schriftliche Bestätigungen Ihrer Rechtsanwälte).

In der Berufungsverhandlung haben sie ausgeführt, dass Ihnen WM zugesichert habe, dass sie am Gewinn beteiligt seien, vor Gericht haben Sie aber ausgesagt:

Nach meinem Dafürhalten sollten die Gewinne aus der Tätigkeit der PCM WM zufließen. Er war ja der Handlungsbevollmächtigte. Er war die Firma. Eine Vereinbarung dieses Inhaltes in schriftlicher Form ist mir nicht bekannt. Diese Einschätzung ergibt sich schon daraus, dass ich gesagt habe, dass ich aus der Geschäftstätigkeit nicht einen Schilling wolle. Wenn ich gefragt werde, ob es eine mündliche Vereinbarung dahin gab, dass die Gewinne aus der OEG, welche erwartet wurden, WM zufließen sollten: Sicher haben wir darüber gesprochen. Ich meine damit WM und mich. Es war dies nicht eine Vereinbarung, sondern stand dies von vornherein fest. (GAS 387)"

Sie werden ersucht diesen Widerspruch aufzuklären.

Ihr gesamtes Vorbringen im Verfahren gegen p und Kollegen geht in die Richtung, dass die Errichtung der PCM ein Scheingeschäft darstellt. Diese Meinung wird vom Referenten geteilt. Sie werden daher eingeladen, darzutun warum die Gründung der PCM kein Scheingeschäft ist. Sie werden ersucht hiezu Stellung zu nehmen.

Falls die Gründung der PCM als Umgehungsgeschäft gewertet werden sollte, ist nach Ansicht des Referenten davon auszugehen, dass Sie und MM ihre Anteile lediglich treuhändig für WM gehalten haben. Sie werden ersucht hiezu Stellung zu nehmen.

Weiters werden Sie ersucht bekannt zu geben, welche Kosten von Ihrer Rechtsschutzversicherung übernommen wurden.

Warum ist die Rechtsschutzversicherung im Verfahren gegen die Rechtsanwälte ausgestiegen?

Sie werden ersucht den gesamten Schriftverkehr mit der Rechtsschutzversicherung vorzulegen."

Mit **Vorhalt vom 24. April 2008** hat der UFS dem Finanzamt Bregenz den Vorhalt an den Berufungsführer sowie Kopien aus dem Gerichtsakt zur Kenntnisnahme und Stellungnahme übermittelt.

In der **Stellungnahme vom 7. Mai 2008** brachte das **Finanzamt Bregenz** im Wesentlichen vor:

"Klagevorbringen zur OEG, Seite 6:

Im Sommer 2000 sei WM mit einer brillanten und erfolgsträchtigen Idee an den Berufungsführer herangetreten. WM habe mit dem von ihm entwickelten Geschäft – außerhalb des Konkurses – ein Familieneinkommen erwirtschaften wollen. Der wirtschaftliche Erfolg aus dem Geschäft sollte ausschließlich und zur Gänze WM zukommen. Um den Geschäftserfolg nicht in den Privatkonkurs einfließen zu lassen, habe WM Stellvertreter benötigt, die nach außen hin als wirtschaftlich Berechtigte in Erscheinung treten. Einer dieser Berechtigten sollte sein Stiefsohn, der andere der Berufungsführer sein. Der Berufungsführer sollte folglich nur als Strohmann fungieren. Im Gesellschaftsvertrag sei vorgesehen gewesen, dass dieser gegen Handlungen des geschäftsführenden Gesellschafters kein Widerspruchsrecht habe. Dass WM der eigentliche Inhaber des Unternehmens sei, dieses führe und alle Vorteile ihm zukommen sollten, sei vollkommen klar gewesen.

Die zuvor wiedergegebenen Feststellungen des Gerichtes hat der Berufungsführer in der mündlichen UFS Verhandlung am 11.3.2008 bestätigt. Ursprünglich sei ihm nicht einmal bewusst gewesen, an der OEG beteiligt zu sein, weil er nur beabsichtigt habe, ausschließlich WM aus dessen finanzieller Misere zu helfen. Die Absicht des Berufungsführers im gegebenen Zusammenhang erschließt sich weiters aus seinen nachstehend wiedergegebenen Äußerungen im Zivilprozessualen Verfahren.

Klagevorbringen zur OEG, Seite 7:

Nur als Gründungsmitglied aufzutreten und werde später von WM abgelöst. Der Berufungsführer habe dem Erstbeklagten bei dieser Gelegenheit neuerlich versichert, er stelle sich aus Freundschaft zur Verfügung, wolle jedoch keinerlei Haftung eingehen und auch nicht an den Erlösen oder Gewinnen beteiligt sein.

Vorbringen des Beklagten zur OEG, Seite 36:

Die Gewinne sollten einerseits der Familie M und auch dem Berufungsführer zufließen. Gegenüber dem Erstbeklagten wurde seitens WM auch erwähnt, dass der Berufungsführer eine Aufwandsentschädigung in der Höhe von monatlich 50.000,00 S bis 60.000,00 S erhalten sollte.

Das OLG Innsbruck verwirft vorstehend angeführte Version des RA, Seite 37:

Der Erstbeklagte räumte selbst ein, dass der Kläger ihm ausdrücklich erklärte, sich nur an der Gründung der Gesellschaft zu beteiligen, weshalb er eine Beteiligung von lediglich 0,5% an der Gesellschaft anstrebte. Angesichts des Wunsches einer derartig geringfügigen Beteiligung war es jedoch evident, dass der Kläger nicht das geringste wirtschaftliche Eigeninteresse an der Gesellschaft hatte, sondern sich ausschließlich aus den vom Erstgericht zutreffend festgestellten Motiven für die Beteiligung an der Gesellschaft zur Verfügung stellte. Hinzu kommt noch, dass der zweite Gesellschafter, Student war und als solcher auch vermögens- und einkommenslos ist dem Erstbeklagten zu unterstellen, dass diesem bewusst war, dass die Gesellschaftsgründung nur die auf Grund des behängenden Schuldenregulierungsverfahrens eingeschränkte Geschäftsfähigkeit des Gemeinschuldners WM ersetzen sollte. Dies ist so evident, dass die Feststellungen des Erstgerichtes in diesem

Zusammenhang völlig zutreffend sind. Wenn dem Erstbeklagten nicht klar gewesen wäre, dass die Erlöse aus der Gesellschaft an der Masse vorbei dem Gemeinschuldner zukommen sollten, hätte er wohl als Vertreter des WM eine sofortige Verständigung des MV entweder selbst vorgenommen oder WM dazu aufgefordert.

Schuldenregulierungsverfahren des WM , Seite 13, 15:

... am 22.7.1999 beim BG Bregenz das Schuldenregulierungsverfahren betreffend WM eröffnet ... Das Schuldenregulierungsverfahren wurde am 28.3.2003 aufgehoben.

Zur wirtschaftlichen Situation des Berufungsführers, Seite 16:

... verdiente damals als Croupier 50.000,00 S bis 55.000,00 S monatlich netto. Er war geschieden und unterhaltspflichtig für seine beiden Töchter aus geschiedener Ehe. Er war Eigentümer eines Wohnhauses, im Zuge dessen Finanzierung noch ein endfälliger Yenkredit von 1,5 Mio offen war. Außerdem war noch ein sFr-Kredit mit ca 300.000,00 S aushaftend. Ferner hatte der Berufungsführer einen Kredit über 1,5 Mio S aufgenommen, um Aktien zu kaufen, die zum damaligen Zeitpunkt allerdings nur mehr etwa 600.000,00 S bis 800.000,00 S wert waren.

Dies lässt den Schluss zu, dass der Berufungsführer in seiner angespannten finanziellen Situation bestrebt sein musste, sich an keiner weiteren, potentiell verlustträchtigen Einkunftsquelle – und sei es als bloßer Gesellschafter – zu beteiligen. Diese Ausgangssituation erklärt seine gegenüber WM eindeutig artikulierte Absicht, keine Beteiligung erwerben, also auch nicht an Gewinnen/Verlusten partizipieren zu wollen. Eine entsprechende Aufklärung der möglichen finanziellen Folgen im Vorfeld des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages vorausgesetzt, hätte den Berufungsführer definitiv daran gehindert, sich der Gefahr einer noch weitergehenden Verschuldung auszusetzen. Diese auch vom Landesgericht Feldkirch getroffene Wertung wird umso verständlicher, wenn berücksichtigt wird, dass der Berufungsführer nur als Strohmann fungierte und bei entsprechender Aufklärung über die Risiken, die der Gesellschaftsvertrag für ihn mit sich brachte, diesen gar nicht abgeschlossen hätte, weil er als OEG-Gesellschafter für die Gesellschaftsschulden unbeschränkt haftete, aber gerade diesen Zustand subjektiv unbedingt vermeiden wollte.

Würdigung des OEG-Vertrages durch das Erstgericht, bestätigt vom OLG S 42, Seite 28, 32:

Das Erstgericht urteilte, OEG-Vertrag und Optionsvertrag seien nicht als Scheingeschäfte zu qualifizieren, da die daran Beteiligten die Absicht gehabt hätten, diese Verträge zu schließen. Vielmehr seien beide Verträge aus Umgehungsgeschäfte zu qualifizieren..., da die rechtliche Konstruktion in Umgehung der konkursrechtlichen Bestimmungen zugunsten von WM ... vorgeschlagen worden seien...

[Allerdings ist in einem anderen zivilgerichtlichen Verfahren, in dem wegen Haftung und Zahlung durch JG gegen die OEG und deren Gesellschafter geführten Prozess durch das zuständige Gericht festgestellt worden, die Gründung der OEG sei ein Scheingeschäft gewesen – Klagschrift des RA Dr. P ua vom 31.3.2004, Seite 4, letzter Absatz]

Das Vorbringen des Berufungsführers im Zivilprozess lässt keinen Zweifel daran erkennen, dass es ihm nicht um einen Beteiligung an einer erfolgsträchtigen Idee gegangen ist. Wenn das Unternehmenskonzept von vornherein nachvollziehbar so brillant gewesen wäre, wie dies auf Seite 6 einseitig geschildert wird, so hätte ein gewinnorientiert denkender Unternehmer wohl versucht, eine höhere Beteiligung zu erwerben und nicht umgekehrt; insbesondere wenn zudem bedacht wird, dass der Berufungsführer den Firmenanteil praktisch umsonst erhalten hat. In dieselbe Richtung deutet auch das Vorbringen des Beklagten auf Seite 36 bzw. die Ansicht des Gerichtes auf Seite 37 der Urteilsausführungen, in welcher das Gericht wiederholt, dass die Gesellschaftsgründung nur den Zweck hatte, WM an der Masse vorbei ein Einkommen zu verschaffen. Das Gericht weist auf Seite 37 darauf hin, der Berufungsführer

habe nicht das geringste wirtschaftliche Eigeninteresse an der Gesellschaft gehabt. Das Gericht führt auf Seite 45 aber auch aus, es liege kein Scheingeschäft vor, und selbst wenn von einem solchen ausgegangen würde, für die Haftung des Berufungsführers jedoch nichts gewonnen wäre, da ein derartiger Einwand gegenüber redlichen Gesellschaftsgläubigern unerheblich gewesen wäre (§ 916 Abs 2 ABGB). Die Motive und die Zielrichtung des Berufungsführers gehen aus dem Urteil klar hervor. Er hatte zu keiner Zeit daran gedacht, sich an der OEG zu beteiligen und sodann jemals unternehmerisch oder auch nur beratend usf tätig zu werden. Das Schaffen einer Einkunftsquelle lag ihm also fern. Sein Interesse zielte einzig und allein darauf ab, einem Freund unter Umgehung der Einschränkungen des Schuldenregulierungsverfahrens die Verwirklichung einer erfolgsträchtigen Idee zu ermöglichen.

Dass die OEG aufgrund des Publizitätsprinzips nach außen hin existent war und daher die als Gesellschafter eingetragenen "Strohänner" im Anlassfall zur Haftung herangezogen würden, war dem Berufungsführer erst mit Beginn der zivilgerichtlichen Auseinandersetzungen, die zu seiner erfolgreichen Inanspruchnahme wegen eingegangener Gesellschaftsschulden führten, ins Bewusstsein gelangt. Das Ertragsteuerrecht favorisiert jedoch nicht die formalrechtliche, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise, nach der Sachverhalte nicht nach ihrer äußeren Erscheinungsform, vielmehr nach ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt einzuordnen sind. Wenn der Berufungswerber im Zivilverfahren, und auch in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS mitteilt, er habe eigentlich nur Gründungsmitglied sein wollen, er anfangs auch nicht gewusst habe, dass er Gesellschafter sei, kann nicht davon ausgegangen werden, seine Beteiligung habe auf das Erwirtschaften von Einkünften abgezielt. Das Landesgericht Feldkirch führte hiezu treffend aus, der Berufungswerber habe ... nicht das geringste wirtschaftliche Eigeninteresse gehabt. Er hat für die Beteiligung nichts bezahlt. Auch die offenbar schon im Vorfeld abgesprochene Vereinbarung des baldigen Ausscheidens aus der OEG zeigt das wirtschaftliche Desinteresse des Berufungswerbers an der OEG auf. Die Feststellung des Gerichtes, der Berufungswerber hätte die Beteiligung in Anbetracht seiner eigenen wirtschaftlichen Situation bei entsprechender Aufklärung durch den RA nicht eingegangen, dokumentiert den wahren wirtschaftlichen Gehalt des "Beteiligungserwerbes". Insofern zieht das Finanzamt Bregenz auch den Vergleich zu der eingegangenen Bürgschaft (iZm dem geplanten Erwerb eines Einfamilienhauses), da der Berufungswerber, von seiner Warte aus betrachtet, sich aus der Beteiligung keinen Gewinn erhoffte, sondern darin ausschließlich einen in jeder Hinsicht folgenlosen Freundschaftsdienst erblickte. Da er jedoch in Unkenntnis über die mögliche Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger und ohne an einen eigenen Gewinn zu denken diesen Freundschaftsdienst tätigte, ist er de facto (wirtschaftlich) nichts anderes als eine weitere Bürgschaft für WM eingegangen. Zumal er sich während der Bestehensdauer der Gesellschaft über deren wirtschaftlichen Fortgang, also die Entwicklung der Geschäftsidee, ebenso wenig kümmerte (vereinbarungsgemäß auch nicht zu bemühen brauchte) wie er auch keine Einsicht in Bücher (Bilanzen) oder Abgabenbescheide usf nahm. Hatte der Berufungswerber doch anlässlich der "Gesellschaftsgründung" sinngemäß erklärt, weder am Tagesgeschäft noch an mittel- oder längerfristigen Strategien (Zielen) der Gesellschaft interessiert zu sein, sondern vielmehr ehest möglich als Gesellschafter ausscheiden zu wollen. Auch das sorglose Eingehen einer "Bürgschaft" für WM zeigt letztlich bloß auf, der Berufungswerber handelte in der Absicht, dem vom Konkurs bedrohten WM wirtschaftlich zu helfen, ohne jedoch selbst Zeit, Kapital oder Vermögen einsetzen zu wollen.

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, das offen geschlossene Geschäft solle nicht oder nicht so gelten, wie die nach außen getragenen Erklärungen lauten, wenn die Parteien einverständlich, also in der steuerlich maßgeblichen Innenwirkung, nur den äußeren Schein des Abschlusses eines bestimmten Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorrufen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart, eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages vorhanden sein muss. Ein relatives

Scheingeschäft liegt vor, wenn ein Rechtsgeschäft derselben Art, aber mit teilweise anderen, nur vorgetäuschten Bedingungen, bezweckt wird. Im vorliegenden Fall ist zwar der OEG-Vertrag selbst kein Scheingeschäft, wie das Gericht feststellte. Es liegt jedoch ein relatives Scheingeschäft vor, da die Parteien (WM, MM und der Berufungsführer) nach den Feststellungen in dem zu erörternden OLG-Urteil keinen Zweifel daran ließen, der wahre Unternehmer und auch Gesellschafter der OEG sei WM gewesen. Diese Ansicht ergibt sich aus den Fakten. Wird doch immer wieder betont, WM "kann aufgrund des Konkurses nicht selbst als Gesellschafter auftreten". Zudem erhielt WM umfassende Geschäftsführungsbefugnisse. Schließlich kümmerte sich der Berufungswerber erstmals um die Belange der Gesellschaft, als er mit den aufgelaufenen Gesellschaftsschulden in Höhe von ATS 500.000 konfrontiert wurde, die Gesellschaft jedoch über kein eigenes Einkommen verfügte. Der Berufungsführer wendete als Motiv für den Erwerb seines Gesellschaftsanteils konkret ein, es habe von vornherein festgestanden, er trete seine Anteile sobald als möglich wieder an ein Mitglied der Familie M ab, er deshalb über kein wirtschaftliches Eigeninteresse an der OEG verfügt habe. Seine Aufgabe sei es gewesen, als "Strohmann" in die Gesellschaft einzutreten, um seinem Freund (WM) noch während des Konkurses unter Umgehung des Schuldenregulierungsverfahrens einen wirtschaftlichen Neustart zu ermöglichen. Auch führte die Anwendung der Aussagen in der Liebhabereiverordnung im vorliegenden Fall zur Annahme einer wirtschaftlich unbeachtlichen "Betätigung" (auf der Gesellschafterebene). Mangelte es aufgrund der Aussagen im Zivilprozess doch an jeglicher Gewinnerzielungsabsicht, und das Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses wurde erst gar nicht angestrebt, sondern von vornherein der ehestmögliche Austritt aus der Gesellschaft geplant.

Unabhängig davon gilt: Selbst wenn hinsichtlich des Berufsbegehrens im Grunde nachträgliche Betriebsausgaben zu bejahen wären, wirkten sich diese nur insoweit aus "als die Zahlungsflüsse nicht über eine Kreditaufnahme finanziert worden sind. Liegt eine Fremdfinanzierung vor, so wären nach dem Zu- und Abflussprinzip Betriebsausgaben erst anzuerkennen, als die Kredittilgung tatsächlich eingesetzt hat.

Schließlich stellt sich die Frage, weshalb der Berufungswerber mit dem weiteren (ehemaligen) Gesellschafter MM nicht die Übernahme des Kredites, der für die Haftungszahlungen aufgenommen worden ist, vereinbart hat. "Geld hat kein Mascherl!" Schließlich wurden sowohl der Berufungswerber, als auch der Stiefsohn MM des WM beim OEG-Vertrag wie auch beim Optionsvertrag als "Strohleute" verwendet.

Klagevorbringen (Berufungsführer) zur Bürgschaft, Seite 5:

Im Laufe des Jahres 2000 sei WM in den Privatkonkurs geschlittert, und sei dabei von der Kanzlei P. vertreten worden. Im Interesse des WM habe die Kanzlei P. Ideen entwickelt, wie das Elternhaus des WM aus der Konkursmasse herausgelöst werden könnte. Es sei daran gedacht gewesen, dass der Berufungswerber als Käufer auftrete oder pro forma für den Kaufpreis eine Bürgschaft übernehme. Das Vorhaben des Kaufes sei letztlich aber gescheitert.

Dies bedeutet, die den Berufungswerber treffenden monetären Verpflichtungen als OEG-Gesellschafter gegenüber Gesellschaftsgläubigern sind ertragsteuerlich nicht anders einzustufen als dessen Inanspruchnahme aus der schlagend gewordenen Bürgschaft (iZm dem beabsichtigten, schließlich gescheiterten Ankauf des Einfamilienhauses durch WM). Das heißt, das Verhalten des Berufungswerbers zielte weder subjektiv noch objektiv darauf ab, eine Betätigung im Hinblick auf seine Beteiligung an der in Rede stehenden OEG gemeinschaftlich zu entfalten (noch Einkünfte zu erzielen), sondern ausschließlich einem Freund einen Gefallen zu erweisen. Das spätere Entstehen müssen für Gesellschaftsschulden kommt deshalb – aus der steuerlichen Perspektive betrachtet einer Verpflichtung aus eingegangener Bürgschaft gleich.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Mai 2008 brachte der Berufungsführer vor:

„Warum WM beim Finanzamt fälschlicherweise erklärte, dass die Fa. PCM in den Jahren 2001 und 2002 keinerlei Umsätze getätigt hat, ist mir nicht bekannt. Es wurden Einnahmen erzielt. Wie hoch diese waren und wie diese Mittel verwendet wurden, ist mir aber nicht bekannt. WM hat die Behörde falsch und mich gar nicht darüber informiert.

Den Nachweis, dass meine Rechtsanwälte mir von einer Klage gegen die Ms abgeraten haben und die Gründe warum sie dies taten, werde ich baldmöglichst nachreichen – leider habe ich von meinen Anwälten bisher die angeforderten schriftlichen Nachweise noch nicht erhalten.

Ursprünglich (bei den ersten Besprechungen über eine Gesellschaftsgründung) war ich der Meinung, dass ich nicht am Gewinn beteiligt sein werde und nicht persönlich haften würde. Durch die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages war ich aber Unternehmer, tatsächlich am Erfolg mit 1 % beteiligt und voll persönlich haftbar (was sich ja dann später herausstellte). Die Gerichte haben festgestellt, dass es kein Scheingeschäft war. Nur weil es kein Scheingeschäft war, konnte ich zur Haftung herangezogen werden. Die Tatsache, dass ich zahlen musste, beweist, dass es kein Scheingeschäft war. Selbst wenn ursprünglich etwas anderes gewollt gewesen wäre, so ist durch den Gesellschaftsvertrag und durch die Tatsache, dass ich zur Haftung herangezogen wurde, meine Unternehmereigenschaft begründet worden (siehe gerichtliche Ausführungen).

Die Gründung der OEG war kein Umgehungsgeschäft – auch wenn ursprünglich ein solches geplant gewesen wäre. Es gab und gibt auch keine Treuhandvereinbarung – weder schriftlich, noch mündlich (siehe ihr Zitat meiner Aussage vor Gericht).

Meine Rechtsschutzversicherung übernahm keinerlei Kosten, da dieses Risiko angeblich nicht gedeckt war. Laut beiliegendem Schreiben der Versicherung vom 30.7.04 (Schriftverkehr mit Versicherung liegt in Kopie bei) habe lediglich ein Versicherungsschutz für wörtlich: "den privaten Bereich" bestanden.

Sowohl die Gerichte, als auch die Rechtsschutzversicherung sahen und sehen mich in dieser Sache als Unternehmer. Auch wenn der OEG-Vertrag als "Umgehungsgeschäft" zu werten ist, ist er zustande gekommen und ich bin somit Gesellschafter und Unternehmer geworden. Nur das Finanzamt versucht, mit fadenscheinigen Argumenten die ganze Sache wieder umzudrehen und anders zu interpretieren. Würde ein Steuerpflichtiger mit einem Argument wie "sie haben ihre Anteile nur treuhändig gehalten", "es ist wie eine Bürgschaft zu sehen", "Finanzierung über Kreditaufnahme (richtig: Geld hat kein Mascherl und für diese Haftungen wurden keine Kredite aufgenommen)" oder "Kreditübernahmevereinbarung mit MM" gegenüber der Behörde auftreten, so hieße es bestimmt: "bitte verschonen sie uns mit solchen aus der Luft gegriffenen Argumenten!"

Kommentar zur Stellungnahme des Finanzamt Bregenz vom 7.5.2008: Was "ursprünglich" gewollt war und "was wäre wenn", spielt keine Rolle (außerdem wurde bei Gericht vorgebracht, dass ich mit ca. ATS 50.000,--bis 60.000,--monatlich entschädigt werden sollte). Tatsächlich war ich, durch die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages, Gesellschafter und Unternehmer geworden und wurde als solcher zur Haftung herangezogen. Hätte die OEG Überschüsse erzielt, wären mir auch tatsächlich 1 % davon zugestanden. Im Übrigen siehe Punkt 4 und 5. Wie das Finanzamt auf die Idee kommt, dass ich mich zu keiner Zeit an der OEG beteiligen wollte, ist mir unerklärlich: durch meine Unterschrift habe ich mich sehr wohl beteiligt und auch eine Einkommensquelle geschaffen, die ich nur möglichst klein und risikolos halten wollte – leider bin ich dann eines besseren belehrt worden! Die wirtschaftliche Betrachtungsweise zeigt, dass ich bezahlen musste (das war der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt) und somit Unternehmer war. Angenommen eine Handlung eines Steuerpflichtigen zielt zwar nicht auf das Erwirtschaften von Einkünften ab, es werden aber dennoch Einkünfte erzielt – wären diese dann nicht zu versteuern?

In der am 12. November 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung

wurde ergänzend ausgeführt:

Der Berufungsführer brachte im Wesentlichen vor:

„Das Gericht und die Finanzbehörde beurteilen denselben Sachverhalt gegenteilig. Das ist für mich nicht nachvollziehbar. Immer wenn es ums Zahlen gegangen ist, hat man sich an mich gehalten. Ich habe von Anfang an gesagt, dass ich den Gesellschaftsvertrag nur dann unterschreibe, wenn ich nicht zur Haftung herangezogen werde. Es ist dann allerdings ganz anders gekommen. Ich musste auch Sozialversicherungsbeiträge aus dieser Tätigkeit bezahlen. Es gab weder eine mündliche noch eine schriftliche Treuhandvereinbarung. Die Gründung der OEG war kein Umgehungsgeschäft. Selbst wenn ein solches geplant gewesen wäre, liegt durch die Tatsache, dass ich als Gesellschafter zur Haftung herangezogen wurde, kein Umgehungsgeschäft mehr vor.“

Der steuerliche Vertreter des Berufungsführers brachte im Wesentlichen vor:

„Wir wissen nicht warum Herr WM dem Finanzamt gegenüber erklärt hat, dass keine Einnahmen erzielt wurden. Tatsächlich wurden Einnahmen und Umsätze erzielt. Wie hoch diese Einnahmen waren und wie diese Mittel verwendet wurden, ist uns unbekannt. Der Berufungsführer war nie in das Geschäft integriert. Herr WM hat die Behörde falsch und den Berufungsführer gar nicht über die Geschäfte informiert. Den Nachweis der Rechtsanwälte, dass diese von einer Klage gegen die Ms abgeraten haben, haben wir nachgereicht. Der Berufungsführer war ursprünglich der Meinung, dass er an der Gesellschaft nicht beteiligt ist. Allerdings war er objektiv gesehen durch die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages tatsächlich am Erfolg und an der Gesellschaft mit 1% beteiligt. Tatsächlich wurde er später zur Haftung herangezogen. Die Gerichte haben festgestellt, dass es kein Scheingeschäft war. Er konnte nur deswegen zur Haftung herangezogen werden, weil es kein Scheingeschäft war. Selbst wenn ursprünglich gewollt gewesen wäre, dass er nicht beteiligt ist, so ist durch die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages und das weitere gerichtliche Verfahren herausgekommen, dass er tatsächlich beteiligt war und daher Unternehmereigenschaft gegeben war. Die Rechtsschutzversicherung hat behauptet, dass das Risiko nicht gedeckt sei, da nur ein Versicherungsschutz über den privaten Bereich bestanden hat. Auch die Versicherung hat diese Vorgänge dem unternehmerischen und nicht dem privaten Bereich zugeordnet. Die Gerichte und die Versicherung haben gesagt, dass kein Scheingeschäft vorliegt, die Finanzbehörde behauptet nunmehr, dass ein Scheingeschäft vorliegt. Es geht immer zu Lasten des Berufungsführers. Wenn dem Berufungsführer Gewinne aus dieser OEG zugekommen wären, hätte er bestimmt davon Steuern bezahlen müssen. Es ist schon eigenartig. In der Berufungsentscheidung RV/0319-F/02 wurde eine Treuhandvereinbarung nicht anerkannt, obwohl entsprechende schriftliche Verträge vorlagen. Nun will man gegen unseren Willen eine Treuhand unterstellen, obwohl dezidiert keine Treuhandvereinbarung abgeschlossen worden ist. Die Prozesskosten sind im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Schadenersatzanspruches entstanden. Diese Kosten wären auch in einer Übergangsbilanz nicht vorhersehbar gewesen und wären daher jedenfalls als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen. Der Berufungsführer ist tatsächlich Gesellschafter geworden, obwohl er das eigentlich nicht wollte.“

Der Vertreter des Finanzamtes Bregenz brachte im Wesentlichen vor:

„Der Berufungsführer wollte nie Gesellschafter werden. Er hat nie Einblick in Unterlagen genommen. Er wollte weder an Gewinnen noch an Verlusten beteiligt sein. Er hat aus Freundschaft gehandelt. Er hatte keine wirtschaftlichen Interessen an der Beteiligung. Er hat lediglich als Strohmann fungiert. Er wollte, dass WM sich außerhalb von dessen Privatkonkursverfahren eine Einkommensquelle schaffen konnte. Auf Grund der im

Einkommensteuerrecht anzuwenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ist die Beteiligung des Berufungsführers als Liebhaberei zu werten, da er nie beabsichtigte Einkünfte aus dieser Beteiligung zu erzielen. Die Beteiligung ist daher mit einer eingegangenen Bürgschaft vergleichbar. Sie könnte daher nur unter den Voraussetzungen des § 34 EStG anerkannt werden. Zudem hat der Berufungsführer den Schadenersatzprozess gewonnen. In der Höhe des Obsiegens liegt jedenfalls eine Kompensation mit den jetzt beantragten nachträglichen Betriebsausgaben vor. Die Verrechnung mit den Prozesskosten stellt eine Verwendungsmaßnahme dar. Prozessuale Fehler, die dem Berufungsführer zuzurechnen sind, können nicht auf die Allgemeinheit abgewälzt werden.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Senat geht auf Grund der aufgenommenen Beweise, insbesondere der Einsichtnahme in die Gerichtsakten 9 Cg 71/04 g, des Parteivorbringens in den mündlichen Verhandlungen, dem Akteninhalt betreffend PCM, StNr. 010/9203, und des "Gesellschaftsvertrages" von folgendem Sachverhalt aus, wobei die Feststellungen und Beweiswürdigung des Gerichtes mit den Feststellungen und der Beweiswürdigung des Berufungssenates im Wesentlichen (abgesehen von den nachfolgend dargelegten Ausnahmen) übereinstimmen, weshalb an dieser Stelle auf die Seiten 39- 48, 54-59, 64-66, 70-77 und 80-83 des Urteils des LG Feldkirch vom 15.9.2006 verwiesen wird:

Der Berufungswerber unterfertigte am 9.6.2000 einen Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer offenen Erwerbsgesellschaft, demzufolge er eine Einlage von 100 S zu leisten hatte, der ihn von der Vertretungsbefugnis ausdrücklich ausschloss, der ihm kein Widerspruchsrecht gegen den geschäftsführenden Gesellschafter einräumte, mit welchem WM (lediglich gemeinsam und einvernehmlich widerruflich) zum Handlungsbevollmächtigten bestellt wurde und laut dem der Gewinn bzw der Verlust der Gesellschaft im Verhältnis 1:99 zwischen dem Berufungswerber und MM, Adoptivsohn von WM und damals Student ohne Einkommen und Vermögen, der die Einlage von 9.900 aufzubringen hatte, aufgeteilt werden sollte. Mit WM, der sich im Privatkonkurs befand, verband den Berufungsführer ein kollegiales und darüber hinaus auch sehr freundschaftliches Band; am Wohlergehen seiner Familie lag ihm außerordentlich viel. Sowohl die Idee, Fahrzeuge zu leasen, sie mit Werbeaufschriften zu versehen und weiterzuvermieten, als auch die maßgeblichen Gedanken zur Umsetzung der Idee stammten von WM. Wie WM gingen auch MM und der Berufungsführer davon aus, dass WM bei laufendem Schuldenregulierungsverfahren keine selbständige Berufstätigkeit beziehungsweise Gründung eines Unternehmens gestattet würde. Zweck der gesamten Konstruktion und Absicht des Gemeinschuldners WM war es, auf diese Weise eine selbständige Geschäftstätigkeit zu entfalten, welche ihm ansonsten auf Grund des anhängigen Schuldenregulierungsverfahrens nicht oder nur mit Zustimmung des Masseverwalters möglich gewesen wäre. WM wollte, erzielte Erlöse für sich und seine Familie verwenden und nicht an

die Masse abführen. Der Berufungsführer und MM hatten kein Interesse, an der Geschäftstätigkeit der PCM mitzuwirken und sich wirtschaftlich an deren Betrieb, insbesondere an deren Gewinn zu beteiligen. Beide wollten WM die von diesem beabsichtigte Geschäftstätigkeit ermöglichen, welche nach dessen Darstellung und ihrem eigenen Verständnis direkt durch WM nicht möglich war, weil sich dieser noch im Privatkonkurs befand. Entgegen den Feststellungen des Gerichtes ging der übereinstimmende Wille von MM und dem Berufungsführer (aber auch von WM) dahin, keine auf einen gemeinschaftlichen Erwerb unter gemeinsamer Firma gerichtete Personengemeinschaft (§ 1 Erwerbsgesellschaftengesetz) zu errichten. Für den Berufungsführer war die Beteiligung an der Gesellschaft ein Freundschaftsdienst. Er verstand sich nicht eigentlich als Gesellschafter, sondern als Gründungshelfer. Aus der Aussage des Berufungsführers

"WM hat mir gegenüber gesagt, dass er selbst das Unternehmen nicht gründen könne, weil er im Privatkonkurs sei. Er hat von zwei Personen gesprochen, welche Gründungshelfer sein würden. Der eine Gesellschafter sollte sein Adoptivsohn MM sein. Mich hat er gefragt, ob ich bereit wäre, der zweite Gründungshelfer zu sein. Er hat dazu auch gesagt, dass er mich mit 7% am Unternehmen beteiligen würde. Ich habe ihm gleich gesagt, dass ich dies nicht wolle. Ich würde mich schämen, von ihm auch nur einen Schilling zu nehmen, in seiner bedrängten finanziellen Situation. Außerdem wollte ich mit der Firma nichts zu tun haben. Ich war aber bereit ihm bei der Gründung der Firma zu helfen. Das Wort Gesellschafter ist nie gefallen und war mir gar nicht bewusst, dass ich Gesellschafter werden sollte."

sowie der Aussage von MM

"Nach meiner Auffassung habe ich sicherlich nicht zusammen mit dem Kläger eine Gesellschaft gegründet. Gegründet wurde die Gesellschaft von WM und haben der Kläger und ich unsere Namen dazu gegeben – der Kläger weil er mit WM befreundet war, ich, weil ich sein Adoptivsohn war"

weitere der Übernahme sämtlicher Kosten, die mit der Gesellschaftsgründung verbunden waren, durch WM, der Handlungsvollmacht für WM, der Tatsache, dass die beiden "Gesellschafter" nicht mitgearbeitet haben, des Faktums, dass von Anfang an beabsichtigt war, dass WM nach Beendigung des Schuldenregulierungsverfahren selbst das Unternehmen übernehmen und bis dahin in der Gesellschaft allein agieren wird, weil schließlich sämtliche Schritte zur Gründung der PCM als auch sämtliche Kontakte wie Bankengespräche, Gespräche mit den Geschäftspartnern auf Initiative und auch tatsächlich durch WM geführt wurden, geht klar hervor, dass der Berufungsführer und MM nicht Gesellschafter werden wollten, sondern durch die Gesellschaftsgründung WM eine gewerbliche Tätigkeit ermöglichen wollten. WM besorgte auch den Gewerbeschein für seinen Sohn MM. Dies wird auch noch dadurch erhärtet, dass der Berufungsführer sich niemals für den Lauf der Geschäfte interessiert hat und auch über mehrmaligen Vorhalt nicht dartun konnte, wie hoch die von der PCM erzielten Einnahmen waren und wie diese Mittel verwendet wurden. Wäre der Berufungsführer unternehmerisch tätig gewesen, hätte er sich sehr wohl für die Höhe der Einnahmen und

deren Verwendung und einer allfälligen treuwidrigen Verwendung durch den Handlungsbevollmächtigten interessiert, da davon die Höhe seines Gewinnanteiles bzw. der von ihm zu tragenden Verluste abhängt.

Gemäß § 23 Abs 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Gemäß § 916 Abs 1 ABGB liegt ein Scheingeschäft vor, wenn Willenserklärungen im Einverständnis mit dem Empfänger bloß zum Schein abgegeben werden. Zum Schein abgegeben sind Erklärungen, die einverständlich keine beziehungsweise nicht die aus der Sicht eines objektiven Dritten als gewollt erscheinenden Rechtsfolgen auslösen sollen. Es werden von den Partnern Geschäfte vorgetäuscht, die in Wirklichkeit nicht bestehen, auch ernstlich gar nicht gewollt sind oder ein anderes Geschäft verdecken. Dass das Scheingeschäft prägende gegenseitige und übereinstimmende Einverständnis des nicht Gewollten der abgegebenen Erklärungen muss im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung beiderseits bestehen, sollen die Voraussetzungen eines Scheingeschäftes erfüllt sein. Nur in den seltensten Fällen wollen die Parteien trotz entsprechender übereinstimmender Erklärungen rechtsgeschäftlich überhaupt nicht tätig werden. Sie wollen zumeist mit ihren Erklärungen ein anderes, wirklich gewolltes Rechtsgeschäft verschleiern. Diesfalls ist das zum Schein geschlossene Geschäft unwirksam, das andere durch die Scheinerklärungen verborgene Geschäft ist hingegen nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen. § 23 Abs 1 zweiter Satz BAO führt zu demselben Ergebnis wie das Zivilrecht. Das Scheingeschäft ist nichtig, weil es von den Parteien nicht gewollt ist, das verdeckte Rechtsgeschäft ist, soweit es den Erfordernissen eines gültigen Rechtsgeschäftes entspricht, wirksam, denn es ist jenes Geschäft, das vom Willen der Parteien getragen ist und an das somit auch § 23 Abs 1 BAO anknüpft.

Dem gegenüber liegt ein Umgehungsgeschäft vor, wenn die Vertragspartner durch die Art der Gestaltung des Rechtsgeschäftes die Anwendung einer bestimmten gesetzlichen Regelung vermeiden wollten (Stoll BAO-Kommentar, 265 f).

Laut § 1 des Gesellschaftsvertrages sollten sich MM und der Berufungsführer zu einer Gesellschaft zusammenschließen. Diese zwei Personen haben jedoch nicht einmal im Einverständnis miteinander gehandelt, weil sie gar nichts miteinander ausgemacht haben. Sie haben jeweils für sich im Einverständnis mit WM gehandelt, der sie nur pro forma als Gesellschafter benötigte. Beide Gesellschafter wollten daher nie wirklich Gesellschafter sein, das heißt sie wollten keine Tätigkeit ausüben, aber auch keine sonstigen Rechtswirkungen hervorrufen. Sie wollten eigentlich nur WM die Möglichkeit zur Verwirklichung seiner Geschäftsidee bieten. Sie waren daher beide nur auf dem Papier Gesellschafter, weil sie beide

nur als "Formsache" unterschrieben haben und das Unternehmen eigentlich ausschließlich WM war. Der Vertragswillen von MM und dem Berufungsführer war nie darauf ausgerichtet, miteinander eine Gesellschaft zu gründen. In der Gesellschaftsgründung ist daher ein Scheingeschäft zu sehen. Durch die Scheingesellschaft sollte verdeckt werden, dass WM, dem auf Grund seines Privatkonkurses die Eigenverwaltung entzogen wurde, als Einzelunternehmer tätig wird.

Steuerrechtlich folgt daraus, dass die Einkünfte nicht den Scheingesellschaftern – und somit auch nicht dem Berufungsführer – zuzurechnen sind. Vielmehr sind die Einkünfte dem Einzelunternehmer WM zuzurechnen.

Das Vorbringen des Berufungsführers, dass er nur zur Haftung herangezogen haben werde können, da die Gerichte festgestellt hätten, dass kein Scheingeschäft vorgelegen sei, ist nicht nachvollziehbar. Denn bei Vorliegen eines Scheingeschäftes ist für den Berufungsführer aus haftungsrechtlicher Sicht nichts gewonnen, da der Einwand eines Scheingeschäftes einem redlichen Gesellschaftsgläubiger gegenüber unerheblich gewesen wäre (§ 916 Abs 2 ABGB).

Aus der Tatsache, dass der Berufungsführer von den gutgläubigen Geschäftspartnern der Scheingesellschaft PCM, zur Haftung herangezogen wurde, ist für den Berufungsführer aus steuerrechtlicher Sicht nichts zu gewinnen, da auf Grund der Vorschrift des § 23 Abs 1 BAO Scheingeschäfte für die Erhebung von Abgaben unbeachtlich sind. Die vom Berufungsführer zu tragenden Ausgaben der Scheingesellschaft sind daher privat veranlasst. Insbesondere wird dadurch keine Unternehmereigenschaft begründet.

Selbst wenn man die Gesellschaftsgründung nicht als Scheingeschäft sondern als Umgehungsgeschäft werten würde, wäre für den Berufungsführer aus folgenden Gründen nichts gewonnen:

WM hat klar und überzeugend deponiert, sein Ziel sei es gewesen, dass das Einkommen aus der PCM nicht in die Masse des Privatkonkurses fließt, sondern seiner Familie zukommen sollte. Es sei vorgesehen gewesen, dass er nach Beendigung des Schuldenregulierungsverfahrens die Geschäfte der Firma allein übernehmen würde (GAS I 85). Es besteht kein Zweifel, dass auch sein Adoptivsohn MM, welcher als Mehrheitsgesellschafter vorgesehen war, und der Berufungsführer verstanden haben, dass die Gründung der Gesellschaft etwas mit dem Privatkonkurs des WM zu tun hatte und ihm ungeachtet desselben eine Geschäftstätigkeit ermöglichen sollte. MM gab an, sie hätten nur ihre Namen dazu gegeben. (GAS I 113). Der Berufungsführer führte aus, WM habe ihm gesagt, er könne selbst das Unternehmen nicht gründen, weil er im Privatkonkurs sei (GAS I 363). Zudem führte der Berufungsführer aus, dass es sich um einen Freundschaftsdienst

gegenüber WM gehandelt habe, beziehungsweise, habe sich seine beabsichtigte Rolle auf die eines Gründungshelfers beschränkt, er habe mit der Firma ansonsten nichts zu tun haben wollen und hätte sich geschämt, von WM in seiner finanziellen Situation auch nur einen Schilling zu nehmen (GAS I 363). Damit wurde aber klar zum Ausdruck gebracht, dass der Berufungsführer und MM lediglich Strohmänner des WM und somit dessen Treuhänder waren. Anders ist es nicht erklärlich, dass der Berufungsführer im Gerichtsverfahren aussagte, dass er sich geschämt hätte von WM auch nur einen Schilling zu nehmen. Wenn der Berufungsführer und MM die Gesellschaftsanteile nicht nur treuhändig für WM, sondern in eigenem Namen und für eigene Rechnung gehalten hätten, hätte der Berufungsführer ja nichts von WM genommen, sondern eine Gewinnausschüttung aus seinem eigenen Unternehmen, dessen Angestellter WM war, erhalten. Zudem hat WM die gesamten Gründungskosten übernommen, die Kontakte mit dem vertragserrichtenden Rechtsanwalt aufgebaut und mit diesem gemeinsam den Gesellschaftsvertragsentwurf gestaltet. Die Tätigkeiten des Berufungsführers und von MM haben sich im Wesentlichen auf die Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages beschränkt. Zudem sagt der Berufungsführer im Gerichtsverfahren aus:

Wenn ich gefragt werde, ob es eine mündliche Vereinbarung dahin gab, dass die Gewinne aus der OEG, welche erwartet wurden, WM zufließen sollten: Sicher haben wir darüber gesprochen. Ich meine damit WM und mich. Es war dies nicht eine Vereinbarung, sondern stand dies von vornherein fest. (GAS I 387)"

Daraus geht klar hervor, dass der Berufungsführer lediglich Treuhänder von WM war.

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 bilden die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine Gesellschaft, die auf einen gemeinschaftlichen Erwerb oder auf die Nutzung und Verwaltung eigenen Vermögens unter gemeinsamer Firma gerichtet ist, zu deren Zweck jedoch eine offene Handelsgesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft nicht gegründet werden kann, ist eine offene Erwerbsgesellschaft, wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Bei Zutreffen dieser Voraussetzungen bei einer Personengesellschaft ist eine besondere Feststellung, ob die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auf Grund des Wortlautes des § 23 Z 2 EStG in der Regel überhaupt nicht erforderlich. Im vorliegenden Fall ergibt sich aber aus der Aktenlage, dass zwischen dem Berufungsführer und WM Einvernehmen darüber bestanden hat, dass der Berufungsführer aus offenbar konkursrechtlichen Gründen den Gesellschaftsanteil lediglich treuhändig für WM hält und der Berufungsführer weder am Gewinn noch am Verlust der PCM beteiligt war. Nun sind gemäß §

24 Abs 1 lit b BAO Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, dem Treugeber und gemäß § 24 Abs 1 lit c BAO Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zuzurechnen. Ein Treuhandverhältnis liegt vor, wenn der Treuhänder Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zum Treugeber in einer bestimmten Weise ausüben soll; der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechtes, er kann darüber wie ein sonstiger Berechtigter verfügen; gegenüber dem Treugeber ist er für treuwidriges Verhalten verantwortlich; kurz: der Treuhänder kann mehr als er darf (Ritz, BAO³ § 24 Tz 13).

Vorliegendenfalls sind daher die Anteile von MM und des Berufungsführers an der PCM WM zuzurechnen, während MM und der Berufungsführer hinsichtlich dieser Anteile lediglich als Treuhänder für WM fungieren. Die Einkünfte aus der Beteiligung an der PCM sind daher ausschließlich WM zuzurechnen. Die Tatsache, dass der Berufungsführer schlussendlich die Verluste aus der Tätigkeit der PCM zu tragen hat, ändert nichts an dem Treuhandverhältnis und somit an der Einkünftezurechnung. Vielmehr gelten diese Verluste als privat verursacht, zumal der Berufungsführer diese Treuhand ohne Gewinnerzielungsabsicht eingegangen ist. Ihm steht jedoch ein Regressanspruch gegenüber dem Treugeber WM zu. Ob dieser einbringlich ist oder nicht, ändert nichts an der Einkünftezurechnung.

Der Vertreter des Bf brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, es sei widersprüchlich, wenn in der Berufsentscheidung RV/0319-F/02 ein Treuhandverhältnis nicht anerkannt worden sei, obwohl entsprechende schriftliche Treuhandvereinbarungen abgeschlossen worden seien, während sich nun abzeichne, dass ein verdecktes Treuhandverhältnis anerkannt werde, obwohl entsprechende schriftliche Treuhandvereinbarungen fehlten. Diesem Vorbringen hält der Senat den nicht vergleichbaren Sachverhalt entgegen. Im Übrigen stimmen beide Fälle dahingehend überein, dass die schriftlich getroffenen Vereinbarungen steuerlich nicht anerkannt worden sind, weil sie von den Vertragsparteien nicht ernstlich gewollt und auch nicht in die wirtschaftliche Realität umgesetzt worden sind.

Schließlich ist der Berufungsführer noch auf Folgendes aufmerksam zu machen:

Die PCM hat ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG ermittelt. Da die PCM keine Steuererklärungen abgegeben hat, wurden die Besteuerungsgrundlagen – mit jeweils 0,00 € - geschätzt.

Gemäß § 24 Abs 1 EStG sind Gewinne (Verluste), die aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles erzielt werden, Veräußerungsgewinne.

Gemäß § 24 Abs 2 EStG sind Veräußerungsgewinne gemäß § 4 Abs 1 EStG oder § 5 EStG zu ermitteln. Wurde der Gewinn vor der Veräußerung nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, so ist für den Stichtag der Veräußerung des Betriebes ein Zu- oder Abschlag wegen Wechsels der Gewinnermittlung (§ 4 Abs 10 EStG) zu berechnen. Anlässlich des Ausscheidens des Berufungsführers aus der PCM zum 1. Juli 2001 hätte er daher eine Aufgabebilanz erstellen müssen. In diesen Betriebsvermögensvergleich sind grundsätzlich auch Betriebsschulden einzubeziehen, selbst wenn sie erst später gezahlt werden. Die vom Berufungsführer nach seinem Ausscheiden aus der PCM gezahlten Schulden, wären daher – soweit mit einer Haftungsinanspruchnahme zu rechnen war - bereits in die Aufgabebilanz zum 1. Juli 2001 aufzunehmen gewesen. Der Berufungsführer hat am 28. Dezember 2006 eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 beim Finanzamt Bregenz eingereicht. In dieser Erklärung war das Feld "außer den oben angeführten Bezügen oder Pensionen habe ich im Veranlagungsjahr 2001 bezogen: keine Einkünfte" angekreuzt. Aus einem Aktenvermerk des Finanzamt Bregenz geht hervor, dass die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 laut Auskunft des Steuerberaters nur zur Einhaltung der Frist abgegeben wurde, da noch nicht klar war, welchem Jahr die nachträglichen Betriebsausgaben zugerechnet werden sollten. Der Antrag werde wahrscheinlich sowieso zurückgezogen.

Eine bloß vorläufige Erklärung mit dem Vorbehalt der späteren Berichtigung und dem Eingeständnis der voraussichtlichen Unrichtigkeit und Unvollständigkeit ist keine Abgabenerklärung (Ritz BAO-Kommentar § 133 Tz 6).

Das Recht, Einkommensteuer festzusetzen, verjährt binnen fünf Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruches. Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Das Recht die Einkommensteuer für das Jahr 2001 festzusetzen ist daher mit Ablauf des 31.12.2006 verjährt, da die Einreichung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung auf Grund der oa Ausführungen keine Abgabenerklärung darstellt.

Erwirtschaftet eine OG einen Verlust, so ist dieser im Jahre seines Entstehens steuerrechtlich zu berücksichtigen. Die spätere Begleichung der im Verlustjahr entstandenen und für den Verlust möglicherweise mit ursächlichen Verbindlichkeiten bleibt ohne Auswirkung auf den Gewinn/Verlust der OG. Erfolgt die Zahlung solcher Verbindlichkeiten aus privaten Mitteln der Gesellschafter, so sind sie als Einlagen anzusehen, durch die sich die Kapitalkonten entsprechend verändern. Scheidet ein Gesellschafter mit negativem Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus und wird er von den übrigen Gesellschaftern ohne Gegenleistung von den Verbindlichkeiten der Gesellschaft freigestellt, so erzielt er im Zeitpunkt seines Ausscheidens

einen Gewinn in Höhe des Minusbetrages des Kapitalkontos. Dies gilt auch, wenn die Freistellung nur im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern erfolgt, dh wenn die Gesellschaftsgläubiger den Ausscheidenden nicht aus seiner persönlichen Haftung für die Schulden der Gesellschaft entlassen. In diesem Falle erfolgt allerdings keine Gewinnverwirklichung, wenn der Ausscheidende wegen der schlechten wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft und der verbleibenden Gesellschafter nach wie vor mit seiner Inanspruchnahme durch die Gesellschaftsgläubiger rechnen muss. Tritt danach Gewinnverwirklichung ein, wird aber der ausscheidende Gesellschafter später wider Erwarten für die Gesellschaftsschulden in Anspruch genommen, so kann insoweit ein nachträglicher Verlust aus Gewerbebetrieb entstehen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Gewinnverwirklichung im Jahre des Ausscheidens des Gesellschafters vom FA bejaht und der Besteuerung zugrunde gelegt wurde oder nicht.

Die Anwendung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Fall ergibt, dass die Inanspruchnahme des Berufungsführers als persönlich unbeschränkt haftender Gesellschafter nur dann und insoweit zu einem nachträglichen Verlust aus Gewerbebetrieb geführt haben könnte, als die Zahlungen an die Gesellschaftsgläubiger wider Erwarten erfolgt sind und letztlich vom Berufungsführer ohne die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit eines Rückgriffs bei den anderen Gesellschaftern getragen werden mussten.

Der Berufungsführer hat auf Vorhalt dargetan, dass er gegenüber MM keinen Regressansprüche geltend gemacht habe, da dieser als Student mittellos sei. Dem ist allerdings zu entgegnen, dass MM zumindest in den Ferien über ein pfändbares Einkommen verfügt hat und dass sich der Berufungsführer durch die Einklagung des Anspruches bei MM eine Judikatschuld verschafft hätte, die erst nach 30 Jahren verjährt. Es ist sehr wahrscheinlich, dass innerhalb dieser Frist bei einem Akademiker eine Schuld in der vorliegenden Höhe einbringlich zu machen ist.

Da in § 8 des Beteiligungskaufvertrages vereinbart war, dass MM und MaM den Berufungsführer in Ansehung sämtlicher Gesellschaftsverbindlichkeiten vollkommen schad- und klaglos halten, und der Berufungsführer nicht überzeugend dargetan hat, warum er seine Regressansprüche aus diesem Titel gegenüber MM und MaM nicht gleich einem Fremden geltend gemacht hat, hat er nicht dargetan, dass er endgültig die Betriebsausgaben zu tragen hat bzw. dass der Verzicht auf Regressansprüche gleichsam betrieblich veranlasst ist.

Aus den vorgelegten Belegen war nicht ersichtlich, wofür genau die Rechtsberatungskosten aufgewendet wurden und wie sich die Rechtsberatungskosten auf die Höhe der vom Berufungsführer zu zahlenden Verbindlichkeiten der PCM ausgewirkt haben (eine Verminderung der vom Berufungsführer zu zahlenden Verbindlichkeiten der PCM würde zu

nachträglichen Betriebseinnahmen des Berufungsführers führen). Hätte der Berufungsführer nur die tatsächlich überschießenden Forderungen bestritten, so wären ihm die Rechtsanwaltskosten vom Gegner zu ersetzen gewesen. Da er aber offenbar auch zu Recht bestehende Forderungen bestritten hat, sind ihm Rechtsberatungskosten erwachsen. Diese sind aber nicht betrieblich, sondern privat veranlasst und können daher keine nachträglichen Betriebsausgaben darstellen.

Zudem sind dem Berufungsführer die von ihm getätigten Aufwendungen vom Rechtsanwalt ersetzt worden. Die Tatsache, dass er einen beinahe gleich hohen Betrag an Verfahrenskosten den Rechtsanwalt ersetzen musste, berechtigt den Berufungsführer nicht, diese Kosten als Betriebsausgaben abzusetzen, da sie in einem anderen Jahr entstanden sind. Zudem ist im Sinne des Vorbringens der Amtspartei zu prüfen, ob dem Berufungsführer nicht ein Regressanspruch gegen den ihn nunmehr vertretenden Rechtsanwalt zusteht, da das Verfahren zwar in der Hauptsache gewonnen wurde, der Berufungsführer aber Verfahrenskosten zu bezahlen hatte, da er sämtliche Mitglieder der Rechtsanwaltskanzlei – einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts – verklagt hat, statt nur des einen Rechtsanwaltes, mit dem er ausschließlich zu tun hatte.

Zusammenfassend wird daher ausgeführt, dass der Berufungsführer selbst vor Gericht argumentiert hat, dass die OEG-Beteiligung ein Scheingeschäft ist, jedenfalls dass sie aus Freundschaft eingegangen wurde. Der Berufungsführer wollte keinen wirtschaftlichen Nutzen aus der OEG ziehen. Es lag daher kein gemeinschaftlicher Wille vor, der auf die gemeinschaftliche Einkünfteerzielung gerichtet gewesen wäre. Im Gegenteil: Das gerade wollte der Berufungsführer nicht. Dies wäre aber Voraussetzung um den Berufungsführer als Gesellschafter im steuerlichen Sinne zu sehen. Der Senat hat also nur die Argumentation des Berufungsführers übernommen. Mit dieser ist der Berufungsführer bereits bei Gericht durchgedrungen. Die Vorgangsweise des Berufungsführers hat den Ursprung in einem Freundschaftsdienst und ist mit einer Bürgschaft vergleichbar.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 24. November 2008