

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R. in der Beschwerdesache DI Bf., Straße, vertreten durch Mag. Josef Steininger, Hauptstr. 37/Top 7, 7000 Eisenstadt, gegen die Bescheide des FA Baden Mödling

betreffend Einkommensteuer 2006 vom 29.11.2010,  
betreffend Einkommensteuer 2007 vom 17.12.2010,  
betreffend Einkommensteuer 2008 vom 17.12.2010 und  
betreffend Einkommensteuer 2009 vom 11.04.2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in den Streitjahren 2006 bis 2009 folgende Einkünfte und in den Jahren 2007 bis 2009 folgende Verlustabzüge:

|                        | 2006        | 2007       | 2008       | 2009       |
|------------------------|-------------|------------|------------|------------|
| E.a. selbst.<br>Arbeit | 454,41      | -1.362,28  | -86,02     | -1.795,30  |
| E. a. GW               | -558.469,61 | -1.725,24  | 0,00       | 0,00       |
| E.a.ns Arbeit          | 19.981,62   | 108.582,64 | 179.890,00 | 195.832,75 |
| Verlustabzug           |             | 560.665,18 | 481.543,84 | 346.626,34 |

Im Zuge eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 22.1.2009 betreffend die Einkommensteuererklärung 2006 wurde der Bf. ersucht, die "übrigen" Aufwendungen/ Betriebsausgaben iHv € 560.000,- genau zu beschreiben bzw. Aufstellungen und Belege nachzureichen. Bei nicht fristgerechter Nachreichung würden die Ausgaben nicht anerkannt werden können.

Der steuerliche Vertreter des Bf. brachte am 19.2.2009 folgende Ergänzung nach:

*"Namens und im Auftrag meines Mandanten übermittel ich Ihnen, wie in Ihrem Schreiben vom 22.1.2009 angefordert, innerhalb offener Frist als Anlage die Fotokopie des Garantievertrages vom 12.2.2004, mit dem mein Mandant die Bürge- und Zahlerhaftung für einen Kontokorrentkredit der Österreichischen V. AG an die X. AG gegen eine Haftungsprovision von 0,75% p.a. übernommen hat. Nach der Insolvenz der X. AG hat mein Mandant am 20.9.2006 im Konkursverfahren der X. AG die Haftungsprovision für das Jahr 2004 in der Höhe von 7.500,- und den mittlerweilen durch die Österreichischen V. AG aus der übernommenen Bürge- und Zahlerhaftung von meinem Mandanten eingeforderten Haftungsbetrag in der Höhe des zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung ausstehenden Kontorrentrahmens von EURO 982.293,49 als Konkursforderung geltend gemacht. Vom Masseverwalter wurden als Quote ein Haftungsprovisionsanteil in der Höhe von Euro 567,60 am 16.11.2006 überwiesen.*

*Andererseits hat sich mein Mandant mit der österreichischen V. AG im Jahr 2006 verglichen und aus dem Titel der Bürge- und Zahlungshaftung Euro 560.000,- an die V. AG bezahlt, woraus ein Verlust in der Höhe von Euro 559.432,40 entsteht. Die Zahlung der Vergleichssumme von Euro 560.000,00 konnte mein Mandant mit Euro 420.000,- aus Eigenmittel und mit Euro 140.000,- aus dem Darlehen seines Vaters aufbringen. Die dazugehörigen Zahlungsbelege bzw. Zahlungsanweisungen (Rückzahlung eines Darlehens an den Masseverwalter zur Fortführung der X. AG im Konkurs) übersende ich Ihnen ebenfalls als Fotokopie."*

In dem vorgelegten Garantievertrag, abgeschlossen zwischen dem Bf. und der X. Aktiengesellschaft am 12.2.2004, wurde vereinbart, dass der Bf. zur Sicherstellung der Forderungen und Ansprüche der B1 für einen Betriebsmittel-Kontokorrentrahmen in Höhe von € 1.000.000,-, den die B der X. Aktiengesellschaft am 12.02.2004 zur Verfügung stellt, die Bürge und Zahlerhaftung gem. § 1357 ABGB übernimmt. Als Haftungsprovision stehe dem Bf. pro Jahr ein Betrag von 0,75% des eingeräumten Kreditrahmens zu, der jährlich im Nachhinein zu entrichten sei.

Weiters wurde die "Anmeldung von Ansprüchen aus einer Haftungsübernahme für die X. Aktiengesellschaft gegenüber der B." auf Grund einer Wechselbürgschaft an das Landesgericht Eisenstadt vom 20.9.2006 entsprechend der Quote in Höhe von € 567,60 EUR vorgelegt.

Vorgelegt wurde auch ein Schreiben vom 15.11.2006 (..."Innerhalb von 10 Tagen sind € 420.000,- zu zahlen, Zahlung eines weiteren Betrages von € 140.000,- bis längstens 22.12.2006. Bei fristgerechten Einlangen dieser Beträge verzichtet die Bank auf weitergehende Forderungen...") des Rechtsanwaltes der Bank, aus dem hervorgeht, dass der Bf. auf Grund einer Abschlagzahlung in Höhe von € 560.000,- aus der Haftung entlassen werde.

Aus einem weiteren im Akt aufliegenden Schreiben ist ersichtlich, dass der Bf. seinen Vater ersucht hat, € 140.000,- sofort auf das von ihm angegebene Konto zu bezahlen. Die Einzahlungsbestätigung liegt ebenfalls im Akt auf.

Für die Jahre 2006 bis 2008 erfolgte eine Betriebsprüfung.

In der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung vom 18.11.2010 wurden folgende Feststellungen getroffen:

#### *"Steuerliche Feststellungen"*

##### *Tz 1 Haftung X. AG*

*Die von DI A. M. im Jahr 2004 eingegangene Bürge- und Zahlerhaftung für einen Kontokorrentkredit der X. AG über 1.000.000,00 steht nach Ansicht der BP im Zusammenhang mit seiner Eigenschaft als Aktionär dieser Gesellschaft.*

*Die nichtselbständige Tätigkeit als Vorstandsvorsitzender führt nach Ansicht des Prüfers auch nicht zu Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit, da die Übernahme einer solchen Verpflichtung nach Ansicht des Prüfers durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht wird.*

*Die vom steuerlichen Vertreter angeführte Haftungsprovision von 0,75% p.a., die im Jahr 2006 zu Einnahmen aus der Konkursmasse von € 567,60 führt, deutet auf Einkünfte aus Kapitalvermögen hin.*

*Der aus der Haftungsinanspruchnahme über € 560.000,00 im Jahr 2006 entstandene Verlust stellt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen und keinesfalls - wie erklärt- Einkünfte aus Gewerbeertrag dar. Ein Verlust aus möglichen Kapitaleinkünften kann nach Ansicht des Betriebsprüfers keinesfalls zu mit anderen Einkunftsarten ausgleichsfähigen und vortragsfähigen negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Die im Jahr 2006 erfolgten Zahlungen stellen keine Betriebsausgaben dar, weil sie weder im Zusammenhang mit Betriebseinnahmen oder mit der betrieblichen Tätigkeit stehen. Der für das Jahr 2006 geltend gemachte Verlustausgleich wurde daher ebenso nicht anerkannt, wie die für 2007 und 2008 geltend gemachten Verlustvorträge.*

##### *Tz. 2 Eink. Fluglehrer*

*Für die Tätigkeit als Fluglehrer mit Heimatflughafen A. werden von der BP die geltend gemachten Diäten für die Reisen von Dorf nach A. nicht anerkannt, da der Mittelpunkt der Tätigkeit nach Ansicht des Prüfers in A. liegt.*

*Die ebenfalls geltend gemachten anteiligen Mieten und Betriebskosten für ein Büro im Wohnungsverband sind nach Ansicht des Prüfers aus dem gleichen Grund nicht abzugsfähig.*

|                          | 2006     | 2007   | 2008   |
|--------------------------|----------|--------|--------|
| <i>Diäten Fluglehrer</i> | 3.643,20 | 211,20 | 105,60 |

|   |           |          |        |
|---|-----------|----------|--------|
| A.  |           |          |        |
| Büro im<br>Wohnungsverband<br>anteilig Fluglehrer | 2.031,39  | 1.976,40 |        |
| Zurechnung lt. BP                                 | 5.6574,59 | 2.187,60 | 105,60 |

### Tz. 3 EDV-Beratung

Für die negativ deklarierten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (EDV-Beratung) wurden im Zeitraum 2007 bis 2008 keinerlei Einnahmen erzielt. Im Jahr 2006 gab es eine einmalige Einnahme von € 5.200,00. Die für die Jahre 2006, 2007 und 2008 geltend gemachten Betriebsausgaben für anteilige - im Wohnungsverband - gelegene- Wohnungsmieten und Betriebsausgaben sowie die Reisekosten für die Jahre 2007 u. 2008 wurden von der BP mangels betrieblicher Veranlassung versagt.

|                            | 2006   | 2007   | 2008    |
|----------------------------|--------|--------|---------|
| Büromieten anteilig        | 736,53 | 736,53 |         |
| Betriebskosten<br>anteilig | 134,04 | 111,46 |         |
| Reisekosten                |        | 140,96 | 633,60  |
| Gesamt                     | 870,57 | 989,95 | 633,60" |

Das Finanzamt erließ am 29.11.2010 den Einkommensteuerbescheid 2006 und am 17.12.2010 die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008.

Die vom Bf. geltend gemachten "übrigen" Aufwendungen/Betriebsausgaben aus dem Titel der Bürge- und Zahlungshaftung in Höhe von Euro 560.000,- an die V. AG, woraus sich im Jahr 2006 ein Verlust in der Höhe von Euro 559.432,40 ergab, wurden für das Jahr 2006 nicht anerkannt. In der Folge wurden die für die Jahre 2007 und 2008 geltend gemachten Verlustvorträge auch nicht berücksichtigt.

Die geltend gemachten Aufwendungen für die Büromiete und die Reisekosten betreffend die Tätigkeit als Fluglehrer und EDV-Beratung wurden ebenfalls nicht anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Folgende Einkünfte wurden den Veranlagungen zugrunde gelegt:

|  |      |      |      |
|--|------|------|------|
|  | 2006 | 2007 | 2008 |
|--|------|------|------|

|                              |           |            |            |
|------------------------------|-----------|------------|------------|
| E. a. selbst.Arbeit          | 6.129,00  | 825,32     | 19,58      |
| E. a. GW                     | 1.833,36  | -735,29    | 0,00       |
| E. a. nichtselbst.<br>Arbeit | 19.981,62 | 108.582,64 | 179.890,00 |

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 wurde die Berufung vom 17.1.2011 eingebbracht.

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb und die Verweigerung des Verlustausgleiches mit anderen Einkunftsarten im Jahr 2006 und in den Jahren 2007 und 2008 gegen die Streichung des Verlustausgleiches des im Jahr 2006 entstandenen Anlaufverlustes aus einer gewerblichen Haftungsübernahme.

Ebenso richtet sich die Berufung gegen die Streichung von Reisekosten und Betriebskosten und Mieten für ein Büro in Dorf.

In einer Ergänzung der Berufung führte der steuerliche Vertreter wie folgt aus:

*"Wie schon in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 vom 17.1.2011 ausgeführt, beantrage ich einerseits die Anerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb 2006 (Übernahme einer Bürge- und Zahlerhaftung für die X. AG mit gleichzeitigem Garantievertrag, in dem eine Haftungsprovision von 0,75% festgelegt wurde) und andererseits den horizontalen Verlustausgleich mit den Einkünften aus der EDV-Beratungstätigkeit und den vertikalen Verlustausgleich mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit (als Fluglehrer) und mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der Ö. GmbH. Da es sich bei dem 2006 angefallenen Verlust aus dem Garantievertrag und der zusammenhängenden Inanspruchnahme aus einer Bürge- und Zahlerhaftung um einen Anlaufverlust handelt, der soweit er 2006 nicht mit den oben angeführten Einkünften aus Gewerbebetrieb (EDV-Beratertätigkeit), Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (Geschäftsführertätigkeit für Ö. GmbH) und selbständiger Arbeit als Fluglehrer ausgeglichen werden konnte, unbegrenzt vortragsfähig ist, beantrage ich ebenso wie für die aus 2005 stammende Anlaufverluste aus dem Gewerbebetrieb der EDV-Beratung in Höhe von EUR -2.717,56 und aus der selbständigen Arbeit als Fluglehrer in Höhe von EURO -19.914,04 den Verlustvortrag und Verlustabzug bei der Veranlagung 2007 und 2008. Ebenso richtet sich die Berufung gegen die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Streichung der Betriebsausgaben für ein am Wohnsitz meines Mandanten gelegenes Büro in Dorf (anteilige Büromiete und -Betriebskosten) obwohl dies bei Beginn der selbständigen und gewerblichen Tätigkeit meines Mandanten die kostengünstigste und zeitsparende Möglichkeit war, um sich als EDV-Berater und Fluglehrer selbständig zu machen. Es wird daher beantragt, die anteilige Miete und Betriebskosten bei der Fluglehrertätigkeit 2006 mit EUR 2031,39 und 2007 mit EUR 1976,40 und bei der EDV- Softwareberatertätigkeit 2006 mit EUR 870,57 und 2007 mit EUR 877,49 als Betriebsausgaben anzuerkennen."*

*Es werden daher in den Jahren 2006, 2007 und 2008 nachstehende Änderungen der Einkommensteuerbescheide beantragt:*

2006:

|                                   | vor Berufung: | nach Berufung: |
|-----------------------------------|---------------|----------------|
| Einkünfte aus selbst.Arbeit       | 6.129,00      | 4.097,61       |
| Einkünfte Gewerbebetrieb          |               |                |
| EDV- u. Softwareberater           | 1.833,36      | 962,79         |
| Provisionen aus Haftungsübernahme | 0,00          | - 559.432,40   |
| Einkünfte nichtselbst.Arbeit      | 19.981,62     | 19.981,62      |
| Gesamtbetrag der Einkünfte        | 27.943,98     | - 534.390,38   |

2007:

|                                     |                |                   |
|-------------------------------------|----------------|-------------------|
| Einkünfte aus selbst.Arbeit         | 825,32         | - 1.151,08        |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb        | - 735,29       | - 1.583,28        |
| Einkünfte nichtselbst.Arbeit        | 108.582,64     | 108.582,64        |
| Veranlagungsfreibetrag § 41(3) EStG | <u>- 90,03</u> | <u>_____</u>      |
| Gesamtbetrag der Einkünfte          | 108.582,64     | 105.848,28        |
| Steuerberatungskosten               | - 1.087,50     | - 1.087,50        |
| Kirchenbeitrag                      | - 100,00       | - 100,00          |
| Verlustabzug                        | <u>0,00</u>    | <u>-79.386,21</u> |
| Einkommen                           | 107.395,14     | 25.274,57         |

2008:

|                                     |               |                    |
|-------------------------------------|---------------|--------------------|
| Einkünfte aus selbst.Arbeit         | 19,58         | 19,58              |
| Einkünfte nichtselbst.Arbeit        | 179.890,00    | 179.890,00         |
| Veranlagungsfreibetrag § 41(3) EStG | <u>-19,58</u> | <u>-19,58</u>      |
| Gesamtbetrag der Einkünfte          | 179.890,00    | 179.890,00         |
| Steuerberatungskosten               | - 4.536,36    | - 4.536,36         |
| Kirchenbeitrag                      | - 100,00      | - 100,00           |
| Verlustabzug                        | <u>0,00</u>   | <u>-134.917,50</u> |
| Einkommen                           | 175.253,64    | 40.336,14          |

*Begründung:*

*Zunächst möchte ich auf § 18 (7) EStG verweisen, wo normiert wird, dass die Anlaufverluste, die Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung*

eines Betriebes entstehen, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 (3) EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2005 (also bis einschließlich 31.12.2006) ermittelt, nach Abs. 6 als Verlustabzug zu berücksichtigen ist. Die Vorgangsweise beim Einnahmen- Ausgabenrechner ist in den EStR 4526ff sehr ausführlich beschrieben. Da mein o.a. Mandant im Jahr 2005 nach Beendigung seiner Vorstandstätigkeit bei der X. AG seine selbständigen Tätigkeiten als EDV- und Softwareberater und Fluglehrer begann und dabei Anlaufverluste hinnehmen musste, wären diese Verluste aus 2005 spätestens 2007 - 2006 waren vorrangig die Anlaufverluste aus dem Gewerbebetrieb Haftungs-Übernahmeprovisionen gegen die übrigen Einkunftsarten zu verrechnen - gemäß § 18 (6) EStG auszugleichen gewesen. Anlässlich der Übernahme einer Bürgen- und Zahlerhaftung gemäß § 1357 ABGB über EUR 1.000.000,- hat mein Mandant am 12.2.2004 einen Garantievertrag mit der X. AG abgeschlossen und für die Haftungsübernahme eine Haftungsprovision von 0,75% p.a. vereinbart. Diese Vereinbarung ist zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen worden. So wie auch die Kommerzbank für die Ablöse von Haftrücklässen die Übernahme von Bürgschaften oder Erfüllungsgarantien Haftungsprovisionen üblicherweise in selber Höhe vereinbaren und die Erlöse unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb versteuern müssen (siehe dazu auch Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Einkommensteuergesetz Kommentar 3. Aufl. 2010 ang. § 4 Rz 265). Mit Abschluss des Garantievertrages hat mein Mandant eine neue selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnabsicht begonnen, die pro Jahr EUR 7.500,00 an Einnahmen erbringt. Es ist klarer Weise Wiederholungsabsicht gegeben, weil nach objektiven Umständen mit einer Wiederholung zu rechnen war. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses verfügte die X. AG nach den Kapitalerhöhungen durch die neu hinzugekommenen Aktionären E. und AG über ein Eigenkapital in Höhe von EUR 7.578.990,08, also mehr als 50% der Bilanzsumme, sodass mein Mandant sehr wohl mit der regelmäßigen Auszahlung der Haftungsprovisionen rechnen konnte, der Jahresabschluss 2003 wies eine Jahresüberschuss von EUR 1.247.729,82 aus.

Die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2006, die auf den Betriebsprüfungsbericht Tz 1 verweist, wo die negativen Einkünfte aus der Haftungsübernahme als Verluste aus Kapitalvermögen qualifiziert werden ist daher keineswegs zutreffend. Dies auch deswegen, weil Haftungsprovisionen im § 27 EStG nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen angeführt sind. Im § 27 ist sehr genau definiert welche Zinserträge und Dividenden als Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusehen sind. Haftungsprovisionen sind dort nicht angeführt und daher steuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Entschieden ist auch die Ansicht der Betriebsprüfung zurückzuweisen, dass aus dem Umstand, dass mein Mandant wie andere Vorstandsdirektoren und viele Mitarbeiter der X. AG Aktien der X. AG besaß, eine Verpflichtung zur Übernahme der Bürgen- und Zahlerhaftung aus der Stellung als Aktionär verursacht gewesen wäre, und daher daraus resultierende Erlöse oder Verluste den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen wären. Tatsache ist vielmehr, dass mein Mandat eine klare vertragliche Vereinbarung mit der X. AG abgeschlossen hatte und der Garantievertrag regelmäßig Provisionseinnahmen aus der Haftungsübernahme bringen

sollte. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass seit der Umgründung der X. GesmbH in eine Publikumsaktiengesellschaft keine persönliche Haftungen der Aktionäre und handelnden Organe der Aktiengesellschaft gegenüber Lieferanten oder den finanziierenden Banken bestanden. Durch den Konkurs der X. AG Ende 2004 kam es zwar zu keiner Auszahlung einer Haftungsprovision durch die X. AG, doch musste der Masseverwalter die im Konkurs angemeldete Provisionsforderung mit einer Quotenzahlung der EUR 567,60 bedienen. Diese Einnahme steht sehr wohl im Zusammenhang mit der 2006 aus der Bürge- und Zahlungshaftung nach Rechtsstreitigkeiten von meinem Mandaten an die Bank bezahlten Haftungssumme von EUR 560.000,00 womit ein Anlaufverlust von EUR 559.432,40 angefallen ist. Dieser ist in der Anlaufphase der ersten drei Jahre Gewerbebetrieb angefallene Verlust ist auch in den Folgejahren gemäß § 18 (6) EStG bei der Einkommensteuerveranlagungen zu berücksichtigen.

Bei den von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Büromieten und Betriebskosten handelt es sich um Büroräumlichkeiten meines Mandanten im selben Gebäude in Dorf, in dem mein Mandant nach der Trennung von seiner Ehegattin zum Jahreswechsel 2003/2004 bis 2008 gewohnt hat. Das Büro stellt keineswegs nur ein Arbeitszimmer dar, sondern war der Mittelpunkt der im Jahr 2005 begonnene selbständigen Tätigkeiten als EDV- und Softwareberater und Fluglehrer. Da für meinen Mandanten diese Büroorganisation die zeitsparendste und kostengünstigste Variante am Beginn seiner selbständigen Tätigkeit war - die Anmietung eines Büros in einem Technologiezentrum oder in A. oder Wien hätten wesentlich höhere Kosten verursacht und nicht so schnell in die Gewinnzone geführt - ersuchen ich Sie höflichst auch in diesem Punkt meiner Berufung statzugeben und den Abzug dieser Betriebsausgaben anzuerkennen."

Am 11.4.2011 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009.

|                           | 2009       |
|---------------------------|------------|
| E. a. selbst.Arbeit       | -1.795,30  |
| E. a. GW                  | 0,00       |
| E. a. nichtselbst. Arbeit | 195.832,75 |

Begründend wurde ausgeführt, dass im Hinblick auf die Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 der beantragte Verlustabzug/Verlustvortrag für 2009 nicht berücksichtigt werde könne.

Gegen diesen Bescheid wurde ebenfalls Berufung erhoben. Diese richtet sich gegen den nicht durchgeführten Verlustabzug in Höhe von EUR 145.528,09 resultierend aus dem Verlust des Jahres 2006.

Nachstehende Bescheidänderung wurde beantragt:

|                            | vor Berufung: | nach Berufung: |
|----------------------------|---------------|----------------|
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 194.037,45    | 194.037,45     |

|                                 |                   |                  |
|---------------------------------|-------------------|------------------|
| Sonderausgaben:                 |                   |                  |
| Pauschbetrag für Sonderausgaben | - 60,00           | - 60,00          |
| Kirchenbeitrag:                 | - 200,00          | - 200,00         |
| Steuerberatungskosten           | - 2.809,02        | - 2.809,02       |
| Verlustabzug mit Vortragsgrenze |                   | -145.528,09      |
| Kinderfreibeträge               | - 528,00          | - 528,00         |
| <b>Einkommen</b>                | <b>190.440,43</b> | <b>44.912,34</b> |

Hinsichtlich der Begründung verwies der steuerliche Vertreter auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008.

Die Berufung wurde dem Betriebsprüfer übermittelt. Dieser gab dazu folgende Stellungnahme ab:

*"1) Wie im BP-Bericht bereits begründet, handelt es sich nach Ansicht des FA nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern um solche aus Kapitalvermögen, da ein Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit nicht gesehen werden kann. Die Haftungsinanspruchnahme erfolgte vielmehr als Vorstandsvorsitzender und Gesellschafter der X. AG.*

*2. Die Berufungsbegründung für die Streichung von Reisekosten und Mieten für das Büro Dorf ist nach Ansicht des Prüfers nicht vorhanden. Es kann daher auch nicht näher darauf eingegangen werden. Es wird auf die Begründung im BP Bericht verwiesen."*

Das Bundesfinanzgericht richtete folgendes Schreiben an den Bf.:

*"Gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 haben Sie Beschwerde eingebracht.*

*Sie führen ua. aus, dass Sie Anlaufverluste aus dem Gewerbebetrieb der EDV-Beratung in Höhe von - 2.717,56 und aus selbständiger Tätigkeit als Fluglehrer in Höhe von -19.914,04 als Verlustvortrag und Verlustabzug bei den Veranlagungen 2007 und 2008 beantragen.*

*Sie werden ersucht, dies anhand der Aufzeichnungen der Vorjahre zu erläutern und die Einnahmen und Ausgaben in den Jahren 2005 - 2008 betreffend dieser Tätigkeiten anzuführen.*

*Weiters werden Sie ersucht, das Arbeitszimmer/Büro am Wohnsitz in Dorf und das Haus, in dem sich das Zimmer/Büro befindet, Größe und Einrichtung des als Büro benutzten Zimmers zu beschreiben und einen Plan, anhand dessen, die anteilig geltend gemachten Mieten und Betriebskosten nachvollzogen werden können, nachzureichen. Auch ist laut Aktenlage bis dato keine Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes zu der Beschwerde vorgelegt worden."*

Der steuerliche Vertreter Mag. Steininger führte in dem Antwortschreiben aus, dass er die Vertretung von dem Bf. von Herrn Mag. Boszotta übernommen habe und bitte vorerst um Frist zur Beantwortung des Vorhaltes.

Er führte weiters aus, dass der Bf. davon ausgegangen sei, dass auf den Beschwerdepunkt "Haftungsanspruch über TEUR 560" eingeschränkt worden sei, die anderen Themen bereits bereinigt seien.

In einem Erörterungsgespräch brachte der steuerliche Vertreter vor, dass er sich der Meinung des Betriebsprüfers, dass es sich betreffend die Garantieprovisionen um Einkünfte aus Kapitalvermögen handle, nicht anschließen könne. Es handle sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da die Gewinnabsicht und die Nachhaltigkeit gegeben seien. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr begründe sich auf den nach außen in Erscheinung tretenden Garantievertrag.

Außer Ansatz wolle er die Frage lassen, ob es sich um ein Bankgeschäft handle.

Der Bf. selbst führte aus, er habe auch mit anderen Firmen Garantieverträge abgeschlossen, allerdings unentgeltlich. Den gegenständlichen Garantievertrag habe er abgeschlossen, weil er davon ausgegangen sei, dass die Firma in keinen finanziellen Schwierigkeiten stecke und er anhand des Garantievertrages eine Gewinn machen wollte.

Auf den Vorhalt des Betriebsprüfers, dass die Optik, dass im Februar 2004 der Garantievertrag abgeschlossen worden sei und die Firma im Oktober 2004 den Konkurs angemeldet habe, nicht optimal gewesen sei, führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Haftungsübernahme im Februar 2004 mit dem im Oktober 2004 erfolgten Konkurs in keinem Zusammenhang gestanden sei.

Weiters führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Entgeltlichkeit des Garantievertrages (Haftungsprovision) aus der Sicht des Bf. genug öffentlichkeitswirksam erfolgt sei, um als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingeordnet werden zu können. Die Tätigkeit sei grundsätzlich auf Dauer und mit Gewinnerzielungsabsicht angelegt gewesen und nur durch einen anderen nervös werdenden Gläubiger abgebrochen worden, sodass die Garantiezusage für den Bf. schlagend geworden sei. Die Fremdüblichkeit des Abschlusses des Garantievertrages sei durch die Quotenzahlung des Massewalters, die Anerkennung durch den Gläubigerausschuss sowie durch das Konkursgericht bestätigt worden.

Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr - wenn auch nur gegenüber der X. AG sowie der finanziierenden Bank gegenüber - sei durch den Garantievertrag dokumentiert.

Im Ergänzungsschreiben vom 3.3.2015 machte der steuerliche Vertreter folgende Ausführungen:

*"Haftungsprovision aus dem Garantievertrag mit der X. AG  
Die gegenständlichen Einkünfte aus dem Garantievertrag zwischen DI M. und der X. AG  
stellen aus unserer Sicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar und nicht wie vom Finanzamt  
abgeleitete Einkünfte aus Kapitalvermögen."*

*Die Einordnung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergibt sich aus unserer Sichtweise aus folgenden Punkten:*

- 1. DI M. ist mit dieser Betätigung und den daraus abzuleitenden Einkünften selbstständig tätig gewesen;*
- 2. es lag in der vorliegenden Betätigung auch eine Nachhaltigkeit vor - zumindest war die Nachhaltigkeit längerfristig beabsichtigt (dh Wiederholungsabsicht war jedenfalls gegeben);*
- 3. DI M. wollte mit dieser Tätigkeit Gewinn erzielen, er war daher in Gewinnerzielungsabsicht tätig;*
- 4. eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr war gegeben - diese ist nach der Rspr. des VwGH dann anzunehmen, wenn sich die Tätigkeit prinzipiell auf eine unbestimmte Zahl von Personen erstreckt, oder aber auch bereits dann wenn sich die Tätigkeit mit einem einzelnen Auftraggeber in Verbindung treten und eine Nachhaltigkeit gegeben bzw zumindest beabsichtigt ist (vgl die von Doralt Ruppe angeführte Entscheidungen VwGH 21.7.1993, 92/13/0056 sowie grundlegend VwGH 14.9.1988, 87/13/0248 zu allen genannten Kriterien).*

*Eine Tätigkeit ist nach ständiger Literatur und Rechtsprechung nachhaltig, wenn sie mit der Absicht, sie zu wiederholen, ausgeführt wird; es kann jedoch nachhaltig auch im Sinne von länger andauernd verstanden werden. Eine Nachhaltigkeit ist nach der Rspr des VwGH (Entscheidung vom 14.9.1988, 87/13/0248) auch dann gegeben, wenn diese über einen längeren Zeitraum gegenüber einen einzigen Auftraggeber erfolgt und keine Wiederholungsabsicht besteht - im gegebenen Fall bestand allerdings die Absicht die Vorgänge zu wiederholen und langfristig auszuüben - vgl. die Aussagen von DI M. am 27.1.2015. Herr DI M. hat den Garantievertrag abgeschlossen, weil der davon ausging, dass er damit Gewinne erzielen kann.*

*Herr DI M. hat zum Zeitpunkt des Abschlusses des Garantievertrages mit der X. AG keinerlei weitere Verpflichtungen gegenüber der X. AG gehabt. Herr DI M. war daher nicht in Zugzwang einer solchen Vereinbarung zuzustimmen- es wäre aus diesem Grunde unlogisch gewesen ein Risiko zu übernehmen, wenn er davon ausgegangen wäre, dass die Haftungsübernahme schlagend werden würde. DI M. hat den Garantievertrag lediglich aus der Absicht Einkünfte zu erzielen abgeschlossen - er ist zum Abschlusszeitpunkt nicht davon ausgegangen, dass die Haftung je schlagend werden könnte - daraus manifestiert sich aus unserer Sicht die Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht der Bestätigung.*

*Eine an und für sich berufsrechtliche nicht zulässige Bestätigung mit Gewinnerzielungsabsicht (hier Garantiegeschäft -Bankgeschäft) hindert nicht die Einkommensbesteuerung des mit dieser Tätigkeit erzielten Einkommens.*

*Einkünfte als Fluglehrer und EDV Berater*

*Aus unserer Sicht sind die beiden Tätigkeiten eher als gemeinsame Betätigung zu sehen, die bis heute in ähnlicher oder teilweise abgewandelter Form (auch zeitweise als Berater*

*im Dienstverhältnis) durchgeführt wurden. Einnahmen in nicht unbeträchtlicher Höhe wurden und werden aus dieser Betätigung bis zum heutigen Tag erzielt.*

*Herr DI M. hat für seine Hauptauftraggeber sowohl Leistungen als Fluglehrer - Instruktor sowie EDV Leistungen auch für andere Auftraggeber durchgeführt- aus unserer Sicht stellen die Tätigkeiten eher ein zusammengehöriges Dienstleistungsbündel dar, dass einerseits vor Ort bei den Flugunternehmen sowie an diversen Flugplätzen als auch im Büro zu Hause ausgeführt und bearbeitet wurde.*

*Wir sind der Meinung, dass iSd § 20 Abs. 1 lit. d. EStG das im Wohnungsverband gelegene Büro überwiegend den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit darstellt - dh mehr als zu 50% für die Tätigkeiten genutzt wurde - gesamt gesehen über die beiden Betätigungen - sowohl als Fluglehrer sind Vorbereitungstätigkeiten und Nachbearbeitungstätigkeiten notwendig, die im eigenen Büro durchgeführt wurden - beim EDV Berater ist die Tätigkeit überwiegend bezogen auf die gesamte Zeit im Büro durchgeführt worden.*

*Die Diätenverkürzung für die Fluglehrertätigkeit sind aus dem Grund nicht in Ordnung, weil Herr DI M. mit den Flugschülern ja nicht ausschließlich im Flugraum A. herumkreiste, sondern mit den Schülern diverse Flughäfen im in- und näheren Ausland ansteuerte und dort bei Zwischenlandungen sich auch verpflegen musste - solche Flughäfen sind etwa Graz, Klagenfurt, Innsbruck, Friedrichshafen etc.... Die Diätenkürzung ist aus diesem Grund nicht gerechtfertigt."*

Vorgelegt wurden vom steuerlichen Vertreter lediglich Unterlagen, die bereits im Akt aufliegen, ausgenommen ein Auszug eines Kommentares von Doralt/Ruppe, zur Einkommensteuer und ein "Beispiel betreffend die Garantieprovisionen".

Das Schreiben des Bf. vom 3.3.2015 wurde dem Finanzamt wiederum zur Kenntnis gebracht.

Dem Bf. bzw. steuerlichen Vertreter wurde am 8.6.2015 ein weiterer Vorhalt übermittelt, in dem er ersucht wurde, folgende Unterlagen vorzulegen:

- Vertrag zwischen der V. AG und dem Bf., auf Grund dessen der X.-AG ein Betriebsmittel-Kontokorrentrahmen iHv € 1.000.000,- zur Verfügung gestellt wurde,
- Darlehensvertrag zwischen Bf. und seinem Vater, auf Grund dessen er die € 140.000,- für den Bf. bezahlte;
- hinsichtlich der Einkünfte als Fluglehrer und EDV Berater: schriftliche Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, und

betreffend das Arbeitszimmer/Büro: Vorlage der Unterlagen, die den Raum als Arbeitszimmer ausweisen.

Im Antwortschreiben vom 30.6.2015 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass keine weiteren Garantieverträge mehr vorhanden seien. Der Darlehensvertrag habe nicht aufgetrieben werden können. Die offene Darlehensforderung ergebe sich allerdings aus

dem separaten Erbübereinkommen, aus dem hervorgehe, dass der Bf. als Miterbe um € 140.000,- weniger Erbe erhalte.

Der steuerliche Vertreter legte betreffend weiters eine Wechseldatierungserklärung ebenfalls vom 12.2.2004 vor, in der festgehalten wird, dass der Bf. als Bürge für den Annehmer, die X. AG, für zwei unausgefüllte Orderwechsel zur Sicherstellung und Ansprüche aus Haupt - und Nebenverbindlichkeiten betreffend das Konto bei der B gefertigt ist. Unterschrieben von dem Bf. und der X. AG.

Weiters legte dieser eine Darlehensvereinbarung vom 5.10.2004 vor, die besagt, dass der Bf. der X. ein bar zu zahlenden unverzinsliches Darlehen in Höhe von € 416.173,48 zur Verfügung stellt und zwar auf das bei der Bank geführten Massekonto.

Das Erbübereinkommen betreffend die Verlassenschaftssache des verst. Vaters des Bf. wurde vorgelegt, aus dem ersichtlich ist, dass die Forderung in Anrechnung auf das Erbteil erlassen werde.

Betreffend die Einkünfte als Fluglehrer und EDV Berater wurde - trotz mehrmaliger Aufforderung - wiederum keine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben nachgereicht. Die Umsätze aus diesen Tätigkeiten wurden mit den Umsatzsteuerbescheiden 2006 - 2013 aufgelistet. Andere Umsatzsteuerkategorien gäbe es nicht.

Was die Aufwendungen für den "Arbeitsraum" betrifft, wurden zwar Hauspläne vorgelegt, auf denen jedoch in den Plänen kein Arbeitszimmer ausgewiesen ist, ein Bereich wurde vom Bf. türkis als Arbeitsbereich markiert.

Hinsichtlich der Einrichtungsgegenstände des Arbeitszimmers und deren betriebliche Nutzung Nutzung wurden keine Angaben gemacht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Ausgehend vom Inhalt der Verwaltungsakten, dem Erörterungsgespräch sowie den Ergänzungsvorhalten wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

### **Garantieprovisionen**

Der Bf. war Vorstandsvorsitzender und Gesellschafter der X. AG und bezog bis zum 4.10.2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Angestellter der X. Aktiengesellschaft (danach bis 31.12.2004 Massekonto der X. Aktiengesellschaft).

Anlässlich einer vom Bf. übernommenen Bürgen- und Zahlerhaftung i.S.d. § 1357 ABGB wurde zwischen ihm und der X. AG ein Garantievertrag datiert mit 12.02.2004 abgeschlossen.

In diesem Vertrag wurde festgehalten, dass von der Österreichischen V. Aktiengesellschaft der X. AG ein Betriebsmittel-Kontokorrentrahmen in Höhe von EUR 1.000.000,- zur Verfügung gestellt worden sei. Der Bf. habe zur Sicherstellung der Forderungen und Ansprüche der B für den oben genannten Kredit die Bürge und Zahlerhaftung gem. § 1357 ABGB übernommen. Als Haftungsprovision habe dem Bf. pro Jahr ein Betrag von 0,75% des eingeräumten Kreditrahmens zugestanden.

Vorgelegt wurde weiters eine Wechseldatierungserklärung ebenfalls vom 12.2.2004, betreffend zwei unausgefüllte Orderwechsel, die vom Bf. als Bürge gefertigt und von dem Bf. und der X. AG unterschrieben wurde.

Am 4.10.2004 erging vom Landesgericht Eisenstadt der Beschluss "Eröffnung des Konkursverfahrens"; die Gesellschaft wurde am 6.10.2004 gelöscht.

Der Bf. erhielt für das Jahr 2006 unter Berücksichtigung der entsprechenden Konkursquote laut Kontoauszug eine Haftungsprovision in Höhe von € 567,60.

Auf Grund einer Vereinbarung zwischen dem Bf. und dem Vertreter der Bank vom 15.11.2006, wurde festgehalten, dass der Bf. wenn er eine Abschlagszahlung iHv € 560.000,- binnen 10 Tagen an die Bank zahle, aus der Haftung für Kreditverbindlichkeiten der X. AG entlassen werde.

Von den vereinbarten € 560.000,- überwies der Bf. € 420.000,- aus Eigenmittel und auf Grund eines Ersuchens des Bf. überwies der Vater des Bf. € 140.000,-.

Strittig ist, ob im vorliegenden Beschwerdefall betreffend die Garantieprovisionen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und bejahendenfalls die Abschlagszahlung in Höhe von € 560.000,- abzüglich der Haftungsprovision, somit € 559.432,40 mittels Verlustausgleich im Jahr 2006 und weiters in den Jahren 2007, 2008 und 2009 als Verlustvortrag anzuerkennen wäre.

### **Beweiswürdigung, Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung:**

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 enthält eine taxative Aufzählung der der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte. Alle Vermögensvermehrungen, die nicht unter eine dieser einzelnen Einkunftsarten subsumiert werden können, unterliegen nicht der Einkommensteuerpflicht.

Die ersten vier (Haupt)Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbetrieb und nichtselbständige Arbeit) gehen den anderen Einkunftsarten vor. Subsidiär können eine der drei Nebeneinkunftsarten (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988) zur Anwendung kommen, wobei die einzelnen Einkünfte nach den §§ 27 bis 29 EStG 1988 jeweils der nachfolgenden Vorschrift vorgehen. Die Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3

EStG 1988 sind zuletzt gegenüber sämtlichen Einkunftsarten nachrangig (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2011 § 2 Rz 105).

Für die Beurteilung der Steuerpflicht der Haftungsprovision auf Grund des oa. Garantievertrages ist deshalb Folgendes festzuhalten:

#### *Einkünfte aus Gewerbebetrieb ( § 23 EStG 1988 )*

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Eine nachhaltige Betätigung ist dann gegeben, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden, eine einmalige Tätigkeit mit Wiederholungsabsicht unternommen wird oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung einer einmaligen Tätigkeit geschlossen werden kann. Lassen die Umstände eine Wiederholungsabsicht nicht erkennen, dann begründet eine einmalige Tätigkeit keine Nachhaltigkeit.

(vgl. Doralt/Kauba in Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 23 Rz 43 ff mit weiteren Nachweisen).

Der Bf. war Angestellter bei der X. AG bis zu deren Konkurs im Jahr 2004. Der Bf. hat laut oa. Garantievertrag für die X. AG am 12.2.2004 gegen Provision die Bürge und Zahlerhaftung für einen Betriebsmittel-Kontokorrentkredit übernommen.

In dem gegenständlichen Fall, haftete der Bf. mit seinem Privatvermögen und als er zur Haftung herangezogen worden ist, leistete er € 420.000,- aus Eigenmittel, für weitere € 140.000,- musste er seinen Vater ersuchen die Haftungszahlungen zu leisten.

Der Bf. führte aus, dass er weitere entgeltliche Bürge- und Zahlerhaftungen nicht übernommen habe.

Für das Bundesfinanzgericht lassen die vorstehend angeführten Umstände eine Wiederholungsabsicht nicht erkennen. Die Voraussetzung der Nachhaltigkeit fehlt daher.

Den Ausführungen des Bf., dass die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr - wenn auch nur gegenüber der X. AG sowie der finanzierenden Bank gegenüber - durch den Garantievertrag dokumentiert wurde, wird entgegengehalten:

Das Merkmal "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach außen hin erkennbar am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt, seine Tätigkeit einem unbestimmten Teilnehmerkreis anbietet und die Bereitschaft zeigt, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten. Dies setzt voraus, dass ein Steuerpflichtiger seine Leistung am Markt anbietet; dabei ist es gleichgültig ob er mehrere oder nur einen Auftraggeber hat. Ist jedoch eine Tätigkeit ihrer Natur nach so beschaffen, dass sie nur Geschäfte mit einem einzigen Partner möglich macht, ist keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben (Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 23 Tz 73).

Weiters führt Doralt zu § 23 aus, dass die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bzw. die Bereitschaft dazu nach außen hin erkennbar sein muss (E 7.11.1978, 727, 815/76, 1979, 101; E 3.6.1992, 91/13/0035, 1993, 10); Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der StPfl Werbung betreibt (zB RFH, RStBl1942, 989 zu Zeitungsinseraten eines Detektivbüros) oder ein Geschäftslokal unterhält (vgl E 26.5.1953, 1862/52, Originalentscheidung) (Doralt/Kauba EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 76).

Der Bf. hat die Leistung "Übernahme von Haftungserklärungen" weder beworben noch am Markt angeboten.

Der Bf. übernahm die Bürge- und Zahlerhaftung für eine Firma, die er kannte; er war Vorstandsvorsitzender und Gesellschafter dieser Firma und bis zu deren Konkurs bezog er nichtselbständige Einkünfte von der X. AG.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen des Bf. war jedoch eine Bereitschaft, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten, nicht erkennbar.

Weitere "Garantieerklärungen" wurden laut Ausführungen des Bf. nur mündlich und unentgeltlich abgeschlossen, Unterlagen gäbe es nicht.

Damit fehlt somit auch die Voraussetzung gemäß § 23 EStG Teilnahme am allgemein wirtschaftlichen Verkehr.

Da es im gegenständlichen Fall aber an den Merkmalen der Nachhaltigkeit sowie der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangelt, liegen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Das Bundesfinanzgericht sieht die gegenständliche Provisionseinnahmen allerdings als sonstige Einkünfte und führt dazu Folgendes aus:

§ 29 EStG 1988 zählt zu den sonstigen Einkünften:

- Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 gehören (Z 1)
- Veräußerungsgeschäfte im Sinne der §§ 30 und 31 (Z 2) sowie
- Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören (Z 3). Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

Unter den Begriff "Leistung" im Sinne der Z 3 leg.cit, welcher im Gesetz nicht ausdrücklich definiert ist, subsumiert der VwGH jedes Verhalten, dass darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Das Höchstgericht geht bei der Interpretation von der Bedeutung aus, die der Sprachgebrauch mit dem Wort "Leistung" zu verbinden pflegt. Eine Leistung nach Z 3 kann in einem Tun, Dulden oder Unterlassen

bestehen (VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059 mit weiteren Nachweisen; VwGH 3.7.2003, 98/15/0128; 4.12.1953, 1336/51; *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Rz 35, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2011, § 29 Rz 39).

Bereits der Erhalt eines einmaligen Entgelts kann zu Einkünften aus Leistungen führen, eine nachhaltige Betätigung muss nicht vorliegen (*Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Rz 38).

§ 29 Z 3 EStG 1988 erfasst damit Einnahmen, die formell mit keiner Einkunftsart übereinstimmen, aber den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen (vgl. etwa Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2012, § 29 Rz 39, *Atzmüller*, SWK 13/2010, S 500).

Charakterisiert ist eine Leistung im Sinne von § 29 Z 3 EStG 1988 durch einen Leistungsaustausch. Eine Leistung wird um der Gegenleistung Willen erbracht, das heißt eine Zahlung muss als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch die Leistung veranlasst dh. ausgelöst sein. Es muss somit ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und Gegenleistung bestehen (vgl. VwGH 25.11.1986, 86/14/0072, *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Rz 36, mit weiteren Nachweisen, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2011, § 29 Rz 40).

Als Beispiel für eine Leistung iS des § 29 Z 3 EStG ist die entgeltliche Übernahme einer Bürgschaft (BFH, BStBl 1966 III218) angeführt; kommt es zu einer Inanspruchnahme des Bürgen, liegen Werbungskosten vor; allerdings unter Beachtung eines Verlustausgleichsverbotes (EFG 1988, 295). (*Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 41).

Im Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 98/15/0128, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass in der Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen Dritten gegen Entgelt eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gesehen werden kann. (vgl. VwGH vom 30. April 2015, ZI. 2012/15/0182)

Auch führt der unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 21.08.2012, RV/0474-S/11 aus, dass die österr. Höchstgerichte bereits mehrfach entschieden haben, dass die Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen dritten gegen Entgelt eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 ist.

#### *Das bedeutet für den Berufungswerber*

Im konkreten Fall ging der Berufungswerber ein finanzielles Wagnis ein, übernahm die Haftung mit seinem Privatvermögen für die Erweiterung eines Betriebsmittel-Kontokorrentkredites und erhielt dafür ein Entgelt.

Wie bereits oben dargestellt kann die einmalige Verpfändung von Privatvermögen gegen Entgelt nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG 1988 zugeordnet werden. Der Grund dafür liegt aber nicht darin, dass diese Aktivität diesem Tatbestand nicht wirtschaftlich vergleichbar ist, sondern ausschließlich an deren eingeschränktem Umfang. Der Berufungswerber stellte diese Leistung nämlich nur "intern" zur Verfügung und bot sie nicht "laufend" am "offenen Markt" an.

Der Bf., hat mit seinem Privatvermögen für die Erweiterung eines Kontokorrentrahmes der X. AG die Bürgschaft übernommen. Für die Übernahme des Ausfallsrisikos erhielt der Bf.

ein Entgelt, gegen dessen Fremdüblichkeit weder der Akteninhalt noch die Vorbringen der beiden Verfahrensparteien sprechen.

Wäre ein Missverhältnis zwischen Entgelt und Risiko bzw. Chance vorgelegen, hätte ein Fremder ein solches Geschäft im Rahmen seines Geschäftsbetriebs wohl überhaupt nicht übernommen. Damit läge ein fremdunübliches Geschäft vor, das im Sinne der Angehörigenjudikatur überhaupt nicht anzuerkennen wäre.

Im Beschwerdefall sind das Risiko bzw. die Chance des Bf. klar mit dem entsprechenden Entgelt verknüpft. Das Geschäft entspricht solchen, wie sie üblicherweise auch geschäftsmäßig von Banken oder anderen Sicherungsgebern übernommen werden (Bankgarantie etc.).

Die gegenständliche entgeltliche Übernahme als Bürge hebt sich von den Einkünften aus Gewerbebetrieb aber deshalb ab, weil sie einmalig, ohne Wiederholungsabsicht und ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgte.

Der Bf. führte zwar aus, dass er auch andere Garantiverträge abgeschlossen hätte, jedoch unentgeltlich. Verträge seien keine abgeschlossen worden und sonstige Unterlagen seien nicht vorhanden; eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr lag - wie bereits vorstehend ausgeführt - nicht vor.

Die übernommene Bürgschaft lässt sich vielmehr nur durch die Gesellschafterstellung des Bf. erklären. Dass er auch bereit gewesen wäre, für fremde Dritte derartige Haftungen zu übernehmen, die ein Vielfaches seines Jahreseinkommens erreichen, ist aus seinem Vorbringen nicht zu entnehmen und lässt sich auch aus dem gesamten Akteninhalt nicht ableiten. Auch dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH 30.4.2015, 2012/15/0182, liegt ein ähnlicher Sachverhalt zugrunde; auch der Beschwerdeführer in diesem Verfahren war an der Firma, zugunsten der er GmbH-Anteile verpfändete, mittelbar beteiligt. Auch der VwGH hat die hierfür zugeflossene Avalprovision als sonstige Einkünfte angesehen.

Die im Geschäftsleben üblichen Sicherungsgeschäfte unterscheiden sich von der hier zu beurteilenden entgeltlichen Garantieprovision im Grunde nur hinsichtlich der Nachhaltigkeit und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, entsprechen ihm ansonsten wirtschaftlich. Gerade das ist ein überzeugendes Argument, die Garantieprovision zu sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zu zählen, womit die daraus resultierenden Einkünfte der Einkommensteuer zu unterziehen sind.

Gemäß § 29 Zif 3 EStG 1988 dürfen jedoch die Werbungskosten die die Einnahmen übersteigen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden.

Somit ist auch der Verlustvortrag gemäß § 18 Abs.6 EStG 1988 für die nachfolgenden Jahre 2007, 2008 und 2009 nicht möglich.

Die Beschwerden waren in der Folge als unbegründet abzuweisen und die Erstbescheide unverändert zu belassen.

## **Mitaufwendungen**

Der Bf. erklärte in den Jahren 2006, 2007 und 2008 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Fluglehrer mit Heimatflughafen A. und 2006 und 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb als EDV-Berater.

Als Betriebsausgaben machte er ua. Mietaufwendungen für ein Büro im Wohnungsverband geltend.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Mietaufwendungen für die Tätigkeit als Fluglehrer mangels Mittelpunkt der Tätigkeit nicht anerkannt, und die Mietaufwendungen für die EDV-Tätigkeit mangels betrieblicher Veranlassung.

Laut den Ausführungen in der Berufung ist der Bf. nach der Trennung von seiner Ehegattin in das Haus in Dorf gezogen. Der steuerliche Vertreter beantragte für die Jahre 2006 und 2007 die vom Betriebsprüfer hinzugerechneten Mietaufwendungen bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb anzuerkennen.

Strittig ist, ob die Mietzahlungen für den im Wohnhaus befindlichen Raum bzw. Räume (lt. Berufung als Büro benutzt) bei der Tätigkeit als Fluglehrer und EDV-Berater als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die betriebl/berufl Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit des StPfl erforderlich dh notwendig sein; der Raum muss weiters tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betriebl/berufl genutzt und auch dementsprechend eingerichtet sein. Eine bloß gelegentlich betriebl/berufl Nutzung reicht nicht aus. Der Raum muss weiters den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit sein.

Vom Bf. wurde die betriebliche Notwendigkeit nicht erläutert. Auch wurde nicht erläutert, warum der Mittelpunkt der Tätigkeit als Fluglehrer in Dorf und nicht in A. ist.

Als EDV-Berater bezog der Bf. im Jahr 2006 und 2007 Einnahmen, eine betriebliche Notwendigkeit eines Arbeitszimmers wurde nicht erläutert.

Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben aus der Tätigkeit als Fluglehrer und EDV-Berater betreffend die strittigen Jahre wurden dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt.

Auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass Herr DI M. für seine Hauptauftraggeber sowohl Leistungen als Fluglehrer - Instruktor sowie EDV Leistungen auch für andere Auftraggeber durchgeführt habe und aus dieser Sicht die Tätigkeiten eher

ein zusammengehöriges Dienstleistungsbündel darstellten erklärten nicht die betriebliche Notwendigkeit und ausschließliche betriebliche Nutzung der Räume.

Da der Bf. im gegenständlichen Fall zwar einen Plan des Hauses vorgelegt und "Arbeitsräume türkis" markiert hat, jedoch weder die nahezu ausschließlich betriebliche/berufliche Nutzung der Räume und die in diesen Räumen verbrachte Arbeitszeit, dargestellt hat, noch ausgeführt wurde, wie der Räume eingerichtet sind bzw. waren, obwohl der Bf. dazu befragt worden ist, waren die Mietaufwendungen sowohl betreffend die Tätigkeit als Fluglehrer als auch EDV-Berater nicht anzuerkennen.

Im Jahr 2008 und in den Folgejahren wurden keine Mietaufwendungen mehr geltend gemacht.

## **Diäten**

Die Berufung vom 17.01.2011 betreffend die Einkommensteuer 2006 bis 2008 richtet sich ua. gegen die Streichung der Reisekosten, die vom Betriebsprüfer hinzugerechneten Diäten, zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit als Fluglehrer.

In der Ergänzung zu der Berufung vom 16.03.2011 wird in der Berechnung (Änderung der Einkommensteuerbescheide) die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Reisekosten nicht bestritten.

In weiteren Ausführungen (Ergänzungen) wurde die Kürzung der Diäten zwar bestritten, eine Aufstellung der Reisekosten und Diäten wurde nicht vorgelegt.

Auch in dem Ergänzungsschreiben des steuerlichen Vertreters führte dieser zwar aus, dass die Diätkürzungen nicht gerechtfertigt seien, jedoch eine Aufstellung der Diäten und Reisen wurde nicht vorgelegt.

Auf Grund widersprüchliches Ausführungen in den Beschwerden und Ergänzungen hat der Bf. nicht zur Wahrheitsfindung beigetragen.

Die Beschwerde gegen die Nichtanerkennung Diäten war daher abzuweisen.

Die geltend gemachten angeführte Verlustvorträge aus der Tätigkeit als Fluglehrer und EDV-Berater aus dem Jahr 2005 wurden zwar in der Berufung angeführt, in der geltend gemachten Berechnung "Ergebnis nach der Berufung" jedoch nicht angeführt. Einnahmen- Ausgabenrechnungen betreffend das Jahr 2005 und die strittigen Jahre, wurde obwohl mehrmals angefordert, nicht vorgelegt.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der VwGH hat die Provisionen für die übernommene Bürgschaft in dem Erkenntnis vom 30. April 2015, Zl. 2012/15/0182, als sonstige Einkünfte beurteilt, in dem dieser ausgeführt, dass "die marktüblich Avalprovision", welche ein Gesellschafter als Kreditbesicherung erhält, sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG sind.

Wien, am 12. August 2015