



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des FA, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2003 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 nach der am 10. Juli 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Beteiligte der D.. Aufgrund von geänderten Mitteilungen über die gesonderte Feststellung vom 28. April 2005, änderte das zuständige Finanzamt (FA) am 12. Mai 2005 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 und 2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2002 setzte das FA mit Bescheid vom 6. Oktober 2003 fest. Dieser wurde aufgrund der dagegen eingebrachten Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2005 abgeändert. Begründend wurde ausgeführt:

„Die Zahlungen für aufgewendete Zinsen und Prämien aus einer Umschuldung einer übernommenen Bürgschaft für Verbindlichkeiten der W. stellen keine nachträglichen Betriebsausgaben auf Seiten der Berufungswerberin dar, weil die W. ein eigenständiges Steuersubjekt darstellte, das nach der Liquidierung untergegangen ist und daher auf der Ebene der ehemaligen Gesellschafter keine nachträglichen Einkünfte anfallen können.“

„Die Abzugsfähigkeit dieser Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung ist deswegen ausgeschlossen, weil die Besicherung von an GmbH gewährten Darlehen durch“

Gesellschafter nicht verpflichtend, somit die gegenständliche, seinerzeitige Haftungsübernahme, die die Berufungsverberin zur Zahlung verpflichtet hat, freiwilliger Natur ist. Es fehlt der außergewöhnlichen Belastung das Erfordernis der Zwangsläufigkeit im Zeitpunkt des Eingehens der Zahlungsverpflichtung."

Gegen die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 und das Jahr 2003 sowie den Vorauszahlungsbescheid 2005 erhab die Bw. Berufung bzw. stellte hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 einen Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Begründung wies sie darauf hin, dass gemäß § 32 Abs. 2 EStG auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören. Dazu hieße es in den Einkommensteuerrichtlinien unter RZ 1097, dass Aufwendungen, die nach Beendigung eines Betriebes anfallen, bei Vorliegen eines Zusammenhangs mit der ehemaligen Tätigkeit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Zum selben Ergebnis kämen auch diverse VwGH-Urteile (u. a. vom 22.10.1996), nach denen die nach einer Betriebsaufgabe noch vorhandenen Verbindlichkeiten, soweit sie nicht mit einem in die private Sphäre überführten Wirtschaftsgut zusammenhängen, weiterhin nach § 32 Z 2 EStG dem Betriebsvermögen zuzurechnen seien. Einen engen wirtschaftlichen Zusammenhang wiesen all jene Wirtschaftsgüter auf, die außerhalb des beendeten Betriebes praktisch nicht mehr eigenständig privat nutzbar seien, sondern nur abgewickelt werden könnten. Die darauf entfallenden Aufwendungen seien daher nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 32 Z 2 EStG.

Beim hier vorliegenden Vorgang handle es sich um Verbindlichkeiten (Bankdarlehen), die die ehemalige Firma W. aufgenommen habe und die zu deren Betriebsvermögen gehört hätten. Durch die Beendigung dieses Unternehmens infolge Konkurses, seien diese Verbindlichkeiten weder durch Aktivwerte gedeckt gewesen noch sonst in irgendeiner Weise getilgt worden, ebenso wenig seien sie in das Privatvermögen der Bw. überführt worden. Nach Abwicklung des Konkurses hätten diese Verbindlichkeiten jedoch weiter bestanden und sie sei gezwungen, diese zurückzuführen. Daher bestehe auch ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang mit der ehemaligen betrieblichen Tätigkeit, sodass die obigen Ausführungen auf diesen Vorgang zuträfen.

Daher träfen auch die Ausführungen im ersten Absatz der Begründung in der Berufungsvorentscheidung für 2002 nicht zu, wonach keine nachträglichen Einkünfte anfallen könnten. Die Ausführungen stünden in krassem Widerspruch zu den obigen Darstellungen. Auch die im zweiten Absatz gemachten Ausführungen träfen nicht zu, da es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen nicht um außergewöhnliche Belastungen nach § 34 EStG, sondern um nachträgliche Betriebsausgaben nach § 32 Abs. 2 EStG handle.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass diese gesamte Problematik bereits im Jahr 1998 mit dem FA besprochen und ihr damals zugesagt worden sei, dass solche Aufwendungen zwar nicht als Sonderausgaben – wie ursprünglich vorgesehen – jedoch als nachträgliche Betriebsausgaben anerkannt werden könnten. Dies sei auch der Anlass dafür gewesen, dass damals die D. gegründet worden sei und die Bw. ihre Einkünfte im Zuge des Feststellungsverfahrens zugewiesen bekomme.

Die Nichtberücksichtigung der nachträglichen Betriebsausgaben erfolge nunmehr aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des FA und beziehe sich darauf, dass diese Aufwendungen nichts mit der D. zu tun hätten. Da diese Aufwendungen nicht mehr über das Feststellungsverfahren über die Einkünfte von Personengesellschaften berücksichtigt worden seien, müssten diese Aufwendungen folglich im Rahmen der Einkommensteuererklärung erfasst werden.

Zur weiteren Klärung des Sachverhalts erging in der Folge ein Ergänzungsersuchen des UFS:

„Wie dem Einkommensteuerakt bzw. Ihrem Berufungsvorbringen zu entnehmen, haben Sie Bürgschaften für Verbindlichkeiten der (ehemaligen) W. übernommen und die Anerkennung dieser Bürgschaftszahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben beantragt.

In diesen Zusammenhang werden Sie ersucht

Die Kreditverträge, Bürgschaftserklärungen sowie die Unterlagen über die Umschuldung vorzulegen.

Darzulegen welche Funktion Sie in der W. ausgeübt haben und auch dies durch entsprechende Unterlagen (Verträge, Firmenbuchauszüge usw.) zu belegen.“

Mit Schriftsatz vom 23. Mai 2008 übermittelte die Bw. folgende Unterlagen:

- Kreditvertrag Raiffeisenkasse samt Pfandurkunde und Bürgschaftsvertrag vom 17.4.1991
- Kreditvertrag Raiffeisenkasse samt Bürgschaftsvertrag vom 15.1.1992
- Kreditvertrag Raiffeisenkasse samt Pfandurkunde und Bürgschaftsvertrag vom 18.5.1993
- Schriftverkehr Raiffeisenkasse zur Dokumentation der Schwierigkeiten bei der Umschuldung
- Vereinbarung mit der Raiffeisenkasse vom 11.11.1994
- Darlehensusage der Nordstern Colonia Versicherungs-AG vom 2.12.1994
- Lebensversicherungspolizze der Nordstern vom 21.12.1994
- Gesellschaftsvertrag der W. vom 1.3.1991
- Treuhandvertrag vom 1.3.1991
- Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens sowie Eröffnung des Konkurses vom Handelsgericht Wien vom 8.3.1994

Ergänzend teilte die Bw. mit, dass ihre Funktion in der W. neben der Mitarbeit im Bereich der Verwaltung, die einer Gesellschafterin und damit Geldgeberin einer zu errichtenden Gesellschaft gewesen sei. Wie aus den Kreditverträgen mit der Raiffeisenkasse hervorgehe, sei die Errichtung und Finanzierung dieser Gesellschaft nur durch Hingabe persönlicher

Pfandbestellungen möglich gewesen. Dadurch sei auch zu erklären, dass die Raiffeisenkasse nach diesem unrühmlichen Ende der Gesellschaft ihr als Schuldnerin gegenüber eine sehr starke Stellung einnehmen konnte und sie mächtig unter Druck gesetzt habe. Da deren Bedingungen teilweise nicht zu erfüllen gewesen seien, sei sie dann zu dieser Umschuldung gezwungen gewesen. Ihr einziges Bestreben sei dabei jedoch, ihr Zuhause, wenn auch unter großen Schwierigkeiten, zu retten.

In der am 10. Juli 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die strittigen Kreditrückzahlungen ursprünglich im Rahmen der D. geltend gemacht worden seien. Diese Vorgangsweise und sogar die Gründung der KEG seien im Einvernehmen mit dem FA erfolgt. Man gehe davon aus, dass das FA nichts Falsches sage und es mite seltsam an, dass dies nun alles nicht mehr gelten solle. Auch sei es nicht einsichtig, nach einem derartig langen Zeitraum – es gehe ja bis 1998 zurück – noch etwas einfordern zu wollen.

Weiters sei die Bürgschaftsübernahme sehr wohl beruflich veranlasst gewesen, da die Gründung der W. nur deshalb möglich gewesen sei, weil die Bw. dieses Pfandrecht übernommen habe. Ohne Kapital könne keine Firma existieren und die Bank habe auf die Eintragung eines Pfandrechtes bestanden. Von Freiwilligkeit könne da keine Rede sein.

Da eindeutig ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der ehemaligen Tätigkeit und der heutigen Verpflichtung bestehe und auch keine damit im Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter in die private Sphäre überführt worden seien, sei sehr wohl von nachträglichen Betriebsausgaben iSd § 32 Abs. 2 EStG auszugehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Bw. aus einer Bürgschaftsverpflichtung als ehemalige Gesellschafterin der W. geleisteten Zahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht werden können. Die W. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1. März 1991 errichtet, am 8. März 1994 wurde der Konkurs eröffnet und am 23. Juli 1997 aufgehoben. Am 9. Jänner 2004 wurde die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.

Die Bw. hat diverse Unterlagen vorgelegt aus denen hervorgeht, dass mit Kreditverträgen vom 17. April 1991, 15. Jänner 1992 und 18. Mai 1995 die Raiffeisenkasse G. an die W. Kredite in Höhe von insgesamt S 3 Mio. gewährt hat. Zur Sicherstellung dieser Kredite hat die Bw. die Haftung als Bürge und Zahler im Sinne des § 1357 ABGB übernommen, zu der sie ab Konkursöffnung bzw. Zahlungsunfähigkeit der W. auch herangezogen wurde.

Die Kreditrückzahlungen wurden ursprünglich im Rahmen der 1998 gegründeten D. als Sonderbetriebsausgaben der Bw. geltend gemacht. Im Jahr 2005 erfolgte eine

Wiederaufnahme der dortigen Feststellungsverfahren 1998 bis 2001 und 2003, wobei die als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen – als mit dem Betrieb der KEG in keinem Zusammenhang stehend – nicht anerkannt wurden (Bescheide vom 28. April 2005). Die Einkommensteuerbescheide der Bw. wurden gemäß § 295 Abs. 3 BAO entsprechend abgeändert. In der mündlichen Verhandlung wurde ins Treffen geführt, dass sowohl die Gründung dieser KEG als auch die Vorgangsweise im Zusammenhang mit den Bürgschaftszahlungen im Einvernehmen mit dem FA erfolgt ist und es daher unverständlich sei, warum dies nicht mehr gelten solle. Dazu ist darauf hinzuweisen, dass diese Einwendungen gemäß § 252 Abs. 1 BAO nur im dortigen Verfahren vorgebracht werden können, im gegenständlichen Verfahren aber unbeachtlich sind.

Gemäß § 32 Z 2 erster Teilstrich gehören zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z. B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Im gegenständlichen Fall war die Bw. Gesellschafterin der W. und hat in dieser Funktion Verpflichtungen der Gesellschaft übernommen, die grundsätzlich als Einlage zu werten sind. Wie sie selbst dargelegt hat, sei sie *Gesellschafterin und damit Geldgeberin einer zu errichtenden Gesellschaft* gewesen.

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4 Tz 330, Stichwort Bürgschaften, ebenso Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73 und die Erkenntnisse des VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0060, vom 21.10.2003, 2003/14/0076, vom 3.8.2004, 99/13/0252, vom 31.3.2004, 2004/13/0021, vom 24.7.2007, 2006/14/0052 und vom 24.9.2007, 2005/15/0046).

Nach der Rechtsprechung macht es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied, ob ein Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, oder ob er später Einlagen tätigt oder Schulden der Gesellschaft übernimmt bzw. als Bürge deren Schulden bezahlt. In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen. Daher können derartige Vermögensverluste eines Gesellschafters auch nicht einkünftemindernd berücksichtigt werden. Die Übernahme von Haftungen bzw. Schulden der GmbH durch den Gesellschafter dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. August 2008