



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2003 und Einkommensteuer 1998 bis 2001 und 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die angefochtenen Bescheide wurden zunächst vorläufig erlassen, da die Berufung betreffend Vorjahre noch offen war und diese Bescheide Auswirkungen (Verlustabzug, Haftung als Geschäftsführer) auf die angefochtenen Bescheide hatten.

Mit Bescheiden vom 24.11.2005 wurden die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 1998 – 2003 und die Einkommensteuerbescheide 2000, 2001 und 2003 für endgültig erklärt bzw. für 1998 und 1999 endgültige (geänderte) Einkommensteuerbescheide erlassen.

In der frist- und formgerechten Berufung wendet der Bw ein:

„Sehr geehrte Referenten,

binnen offener Frist berufe ich gegen die Endgültigkeitserklärung sämtlicher obgenannten Bescheide und beantrage, diese gemäß § 299 (1) BAO nach meinem Vortrag und im Ermessen der Abgabenbehörde aufzuheben und wieder durch die vorläufig erlassenen Bescheide zu ersetzen.

Begründung:

Das im November 2001 für die Jahre 1993-1997 ergangene Urteil der FLDion ist nach Beschwerde beim VwGH anhängig. Der Spruch wird voraussichtlich auch für die Folgejahre einkommensmindernde Verlustgeltendmachungen bzw. Verlustvorträge bewirken, vielleicht auch Umsatzsteuerrelevante Vorsteuerabzüge für inländische RA-Kosten ermöglichen.

Es wäre verfahrensökonomisch aufwendig - ohne Kenntnis des abschließenden Spruches des VwGH - durch die jetzt erfolgte Endgültigkeitserklärung ein neuerliches Berufungsverfahren in dieser komplizierten und strittigen Causa zu veranlassen. Auch kann nicht davon ausgegangen werden, dass der UFS im Falle der Berufung nun eine gleiche Rechtsmeinung wie damals die FLDion einnehmen wird - vielmehr ist doch eine Besserstellung des Berufungswerbers zu erwarten. Nur wegen der Vorläufigkeit bisher erlassener Bescheide habe ich bisher nur im Jahre 2002 auch dem Betrag nach einkommensmindernde Haftungszahlungen als Verluste aus Gewerbebetrieb geltend gemacht - solche jedoch in den anderen Jahren vorläufig noch in unbestimmter Höhe beantragt.

Die Endgültigkeitserklärung der angesprochenen Bescheide war und ist auch derzeit nicht zwingend notwendig und kann der Spruch des VwGH somit getrost abgewartet werden.

Berufen wird auch gegen die Überprüfung und daraus resultierende Korrektur der Verlustabzüge. Vielmehr wurden diese schon bisher unwidersprochen zu meinem Nachteil be- bzw. angerechnet. So wurden

für 1993 S 283.929,-

für 1994 S 274.484,-

für 1995 S 80.187,-

an Verlustabzügen verrechnet, obwohl in diesen Jahren kein positives Einkommen vorlag. Die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb überstiegen auch nach den erfolgten Hinzurechnungen in diesen Jahren jeweils deutlich die Einkünfte anderer Herkunftsarten.

Auf die Höhe der Verlustvorträge wird der Spruch des VwGH jedenfalls erhebliche Auswirkungen zeitigen. Für eine Überprüfung/Berechnung derselben sollte daher auch das Urteil abgewartet werden.

Begründung:

Der Bericht zur Betriebsprüfung vom 9.12.1997 hält verbliebene Verlustvorträge lt. Vor-BP aus 1988 in der Höhe von S 412.922,- fest. Diese wurden entgegen der

Begründung/Berechnung 1990 nicht zur Gänze verbraucht (siehe Berechnung Bericht zur BP vom 23.03.1994).

Sollte die Abgabenbehörde auf der Endgültigkeitserklärung der obgenannten Bescheide beharren, macht der Berufungswerber vorerst folgende von ihm geleistete Haftungsbeträge in der Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ für

1998	S 80.000,-
1999	S 317.000,-
2000	S 384.000,-
2001	S 313.000,-

als Verlust einkommensmindernd geltend. Bisher wurden nur für das Jahr 2002 Haftungsbeträge auch dem Betrag nach als Verlust beantragt, für die anderen Jahre erfolgte in der Einkommensteuererklärung bei dieser Einkunftsart bisher jeweils nur die An- bzw. Vormerkung: siehe Berufung 1996

Begründung:

Ich gründete im Jahre 1994 gemeinsam mit einem weiteren Gesellschafter in Düsseldorf (D) die C W GmbH. Aufgabe der Gesellschaft war die Errichtung und der Betrieb von Gastronomiebetrieben.

Ich war als Hälfteeigentümer (50%) wesentlich beteiligter Mitunternehmer und Gewerbeinhaber, nach Gesellschaftsrecht handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer. Ich leistete eine Stammeinlage von DM 25.000,- und erhöhte diese im Jahre 1995 auf DM 100.000,-. Darüber hinaus gewährte ich der Gesellschaft bis zum Jahre 1996 Gesellschafterdarlehen in Höhe von ATS 2,188.068,-. Weiters übernahm ich zu Gründungsbeginn und in weiterer Folge für Investitionen als Gesellschafter persönliche Haftungen solidarischer Art, die nach Zuordnung auf die beiden Gesellschafter für mich mit Stand 31.12.1996 ATS 7,801.838,- betrugen.

Durch Konkursanmeldung im Sommer 1996 gingen all die eingesetzten Beträge verloren, darüber hinaus wurden für mich auch die persönlich übernommenen Haftungen wirksam. Seit 1998 leiste ich auf diese Haftungen nach meinen wirtschaftlichen Möglichkeiten jährlich wesentliche Aufwendungen und beanspruche die einkommensmindernde Berücksichtigung - anderenfalls wäre für den betrieblich entstandenen Schaden ja ein gleich hoher Betrag an Einkommensteuer zu verdienen/entrichten.

Ich ersuche zu berücksichtigen, dass ich seither auch aus wirtschaftlichen Gründen steuerlich nicht mehr vertreten bin. Im Finanzrecht unkundig kann ich die Anerkennung dieser geleisteten Beträge so nur aus allen möglichen Titeln wie Verlust des Stammkapitals, Verlust der gewährten Gesellschafter-Darlehen, Verlust durch Haftungen und Bürgschaften für Investitionskredite und Darlehen mit eigenkapitalerstzendem Charakter, Verlust durch Zinszahlungen sowie notwendige RA-Kosten zur Abwicklung beantragen.

Diese Anerkennung beantrage ich auch unter allen möglichen Einkunftsarten, insbesondere unter „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ als wesentlich beteiligter (50%) Gesellschafter (Mitunternehmer) und Gewerbeinhaber, in Haftungsfragen darüber hinaus auch als Geschäftsführer der Gesellschaft.

Ich ersuche die Abgabenbehörde, meinen Anträgen stattzugeben.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Verlustvorträge, Endgültigerklärung:

Das Berufungsbegehren lautet dahingehend, dass die Bescheide deshalb vorläufig bleiben müssten, da dem Bw noch offene Verlustvorträge aus den Jahren 1993 bis 1995 zustünden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass Verluste gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 nur insoweit vortragsfähig sind, als sie aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wurden.

Im den Bw betreffenden Erkenntnis vom 15.2.2006, 2002/13/0095 hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1997 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Schätzungsberechtigung der Jahre 1993 bis 1995 auf Grund von Mängeln der Aufzeichnungen gegeben war. Von einer ordnungsgemäßen Buchführung kann somit keine Rede sein.

Die Buchführung muss im Entstehungsjahr ordnungsgemäß sein (vg. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 18, Rz 294).

Nach Auffassung des VwGH kann dann nicht von einer ordnungsgemäßen Buchführung gesprochen werden, wenn Kassaführungsmängel einen Sicherheitszuschlag bzw. die Schätzung von Hinzurechnungen erforderlich machen, um das Betriebsergebnis zu ermitteln bzw. der Verlust durch griffsweise und pauschale Schätzung ermittelt wurde (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 18, Rz 288).

Von einer Buchführung kann überhaupt nur im Jahr 1993 gesprochen werden, da der Bw in den Jahren 1994 und 1995 keine Unterlagen vorgelegt hat. Bezüglich Ordnungsmäßigkeit der Buchführung 1993 ist auf das den Bw betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.2.2006, 2002/13/0095 hinzuweisen, in dem ausgeführt wird:

"Soweit der Bw die Ansicht vertritt, die Abgabenbehörde habe keine Aufzeichnungsmängel festgestellt, ist er an sein eigenes Berufungsvorbringen zu erinnern, wonach die Umsätze im Teilbetrieb "C-Bar" aus dem Einkauf ermittelt worden seien, indem "der wöchentliche Einkauf sofort mit dem Verkaufspreis an das Personal in Rechnung gegeben und der noch nicht getätigte Umsatz voll kassiert und als Eingang Kassa verbucht" worden sei. Damit hat der Bw außer Streit gestellt, dass seinen Aufzeichnungen nicht die tatsächlich erzielten Umsätze aus dem Betrieb der Bar, sondern kalkulatorisch ermittelte bzw. auf innerbetrieblichen Verrechnungen beruhende ("tatsächlich nicht getätigte") Werte zu Grunde liegen. Schon deshalb kann keine Rede davon sein, dass der Beschwerdeführer den gesetzlichen Aufzeichnungspflichten entsprochen hätte und die von ihm geführten Bücher und Aufzeichnungen daher die Vermutung der sachlichen Richtigkeit im Sinne des § 163 BAO für sich hätten. Vor dem Hintergrund fehlender Grundaufzeichnungen über die tatsächlichen Leistungserlöse und weitgehend fehlender Inventuren entzog sich das Rechenwerk des Bw jeder nachprüfenden Kontrolle, weshalb es keineswegs für die Vollständigkeit der erklärten Umsätze sprach, dass - wie in der Beschwerde betont wird - Kalkulationsdifferenzen nicht festgestellt werden konnten."

Da die Verluste nicht durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt wurden, kommt ein Verlustabzug betreffend die Jahre 1993 bis 1995 nicht in Betracht und besteht kein Anlass, die Bescheide vorläufig zu belassen. Andere Gründe, die gegen eine Endgültigerklärung sprechen würden, hat der Bw nicht vorgebracht.

Die in den Jahren 1988 und früher entstandenen Verluste, auf die der Bw hinweist, vermögen in den Streitjahren kein anderes Ergebnis herbeizuführen, da diese Verluste bis einschließlich 1995 zu verrechnen gewesen wären und die nicht verrechneten Verluste verloren gehen. Dies ergibt sich aus § 18 Abs. 6 EStG 1988 sowie der Übergangsbestimmung § 124b Z. 5 EStG 1988, wonach der unbegrenzte Verlustabzug erst auf Verluste anzuwenden ist, die ab 1991 entstanden sind.

Bürgschaftszahlungen:

Aufwendungen aus einer Bürgschaftsübernahme sind abzugsfähig, wenn die Bürgschaftsübernahme betrieblich veranlasst war (vgl. VwGH 23.10.1990, 90/14/0080); keine betriebliche Veranlassung ist in einer Bürgschaftsübernahme aus privaten Gründen zu sehen.

Was nun aber genau unter "betrieblich veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben" gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 zu verstehen ist, ist in Lehre und Rechtsprechung umstritten. Die herrschende Rechtsmeinung geht davon aus, dass zur Klärung der Frage, ob eine betriebliche Veranlassung gegeben ist oder nicht, innerhalb eines "beweglichen Systems" je nach Lage des Einzelfalles unter Berücksichtigung objektiver, aber auch subjektiver Umstände auf den

erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen mit einem Betrieb zu schließen ist (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 36.1., und die dort angeführten Literaturmeinungen).

Hinsichtlich der "Veranlassung" von Betriebsausgaben führen Hofstätter-Reichel im Kommentar zur Einkommensteuer 1988 unter Tz 1 zu § 4 Abs. 4 allgemein aus, dass entsprechend der Gesetzesdefinition dem Begriff des "Veranlassens" nicht bloß die Bedeutung eines bewussten, also gewollten und beabsichtigten Tätigwerdens zu unterstellen ist, sondern auch ungewollte oder sogar unerkannte Ergebnisse zu Vermögensminderungen führen und in weiterer Folge den Gewinn beeinflussen können. Bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben zu werten sind, kommt es vielmehr nur auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der "Ausgabe" mit der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen an. Demzufolge sind Betriebsausgaben nicht nur Ausgaben, die im Betrieb unvermeidbar sind, sondern alle durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen (VwGH vom 27.1.1981, 1296/77, 81/14/0009), selbst dann, wenn der damit beabsichtigte wirtschaftliche Erfolg nicht eingetreten ist (VwGH v. 18.6.1965, 248/65).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit wiederholt Stellung genommen und immer wieder ausgesprochen, es sei bei der Beurteilung dieser Frage grundsätzlich entscheidend, ob die Übernahme einer Bürgschaft "in Ausübung des Berufes" erfolge und ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehe. Der Gerichtshof verneinte jedoch die Abzugsfähigkeit einer Bürgschaftszahlung im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch einen an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Begründung, die Übernahme von Verpflichtungen der Gesellschaft seitens des Gesellschafters sei grundsätzlich als Einlage zu werten. Die Einlage diene primär dem Fortbestand der Gesellschaft, - im gegenständlichen Fall wurden die Bürgschaftsverpflichtungen bereits bei Gründung der Gesellschaft eingegangen -, und erst sekundär der Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge (VwGH vom 24.1.1999, 86/13/0162).

Zu den beruflichen Obliegenheiten eines Geschäftsführers gehört nicht die Verpflichtung, Haftungen bzw. Zahlungsverpflichtungen für die Gesellschaft zu übernehmen.

Somit steht der Erfassung von Vermögensverlusten hinsichtlich schlagend werdender Bürgschaften als Betriebsausgaben entgegen, dass derartige Kapitalzuführungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren sind (vgl. Hofstätter-Reichel, die Einkommensteuer EStG 1988 § 16 EStG allgemein Tz 6 und Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar § 3 Tz 330; VwGH 24.1.1990,

86/13/0162 in ÖStZB 1990, 304 und RME ÖStZ 1998, 271, sowie VwGH 20.6.1990, 90/13/0064, 0005 in ÖStZB 1991, 35 die beiden letzteren iZm Einkünften aus Kapitalvermögen und Werbungskosten gemäß § 16 sowie § 3 Z 2 EStG 1988).

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften (siehe Doralt, EStG7, § 4, Tz 330, Stichwort Bürgschaften derselbe, EStG4, § 16 Tz, 220, Stichwort Bürgschaften, ebenso wie Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73, und etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 18.12.2001, 2001/15/0060, VwGH 21.10.2003, 2003/14/0076, und VwGH 31.03.2004, 2004/13/0021).

Auch in seinem vor kurzem ergangenen Erkenntnis vom 20.5.2010, 2008/15/0335 hat der Verwaltungsgerichtshof dies wiederum bestätigt.

Im Einzelnen hat er dazu ausgeführt:

Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund (vgl. das Erkenntnis VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041). Geht ein Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, zu Gunsten dieser Gesellschaft eine Bürgschaft ein, so ist zu prüfen, ob die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Wenn dies der Fall ist, wovon im Allgemeinen auszugehen ist, dann sind die Aufwendungen auf Grund des Schlagendwerdens der Bürgschaft nicht als Werbungskosten anzusehen.

Diesen Umstand gibt auch der Bw. selbst in seinem Schreiben vom 12.3.2007 (V-Akt 279) und auch in der mündlichen Verhandlung zu erkennen, wo er ausführt "zu Gründungsbeginn und in weiterer Folge für Investitionen als Gesellschafter persönliche Haftungen" übernommen zu haben.

Die Gewährung des Kredits stand als notwendige Voraussetzung für die geplante Gründung des Unternehmens im Vordergrund und diente somit auch die Bürgschaftsübernahme diesem Zweck. In erster Linie beabsichtigte der Bw. als Gesellschafter-Gf der C W GmbH durch die Kreditaufnahme sowie die Bürgschaftsübernahme die geplante Gründung, erst in weiterer Folge konnte diese Gründung Einfluss auf seine Einkünfte als Geschäftsführer haben. Die aus der Übernahme der Verpflichtungen für die GmbH erwachsenen Kosten des Bw. sind somit wie andere Geld- und Sacheinlagen zu werten, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates weder die Ausführungen des Bw. noch die von ihm vorgelegten Unterlagen nachweisen konnten, dass die Bürgschaftsübernahmen durch den Bw. ihre Ursachen in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen der C W GmbH und ihrem Gesellschafter (Bw) haben, sondern dass die Vorteilsgewährung (Bürgschaftsübernahme) durch den Bw. nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Da die Bürgschaftsübernahme somit in erster Linie als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist, kam ein Abzug der dem Bw. durch Inanspruchnahme aus der Bürgschaft erwachsenen Kosten als Betriebsausgaben nicht in Betracht.

Umsatzsteuer:

Der Bw hat nachträglich Umsätze gemeldet, die in den ursprünglichen Erklärungen nicht enthalten waren. Diese nachträglich erklärten Umsätze wurden in den angefochtenen Bescheiden bereits berücksichtigt.

Gem. § 12 Abs. 1 UStG kann ein Unternehmer jene Vorsteuern abziehen, die ein anderer Unternehmer in einer Rechnung gesondert an ihn ausgewiesen hat.

Im Jahr 1999 hat der Bw Anwaltshonorare in Höhe von 5.703,12 € brutto (Vorsteuer 950,52 €) geltend gemacht. Eine Honorarnote hat der Bw aber nicht vorgelegt, weshalb weder ein Abzug der Vorsteuern noch der Abzug als Betriebsausgaben in Betracht kommt.

Wien, am 25. Mai 2011