



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Euro-Information:

Die festgesetzte Einkommensteuer beträgt:

1995: -109,01 €

1996: 136.347,75 €

1997: 126.021,53 €

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. In der für das Jahr 1995 eingereichten Einkommensteuererklärung machte er auf Grund einer Haftungsübernahme für die A-GmbH, Z, (im folgenden AGmbH) geleistete Zahlungen über insgesamt 3.661.467,60 S als außergewöhnliche Belastung, in eventuelle, da ein Zusammenhang mit der Berufsausübung bestehe, als Betriebsausgaben geltend.

Dazu finden sich im Einkommensteuerakt eine von der BAWAG am 22. September 1992 zu Konto Nr. xxxxx genehmigte Überziehung des der AGmbH eingeräumten Kreditrahmens um 2 Mio S (Bl. 13/1995), die als Sicherheit u.a. die persönliche Zahlungsgarantie des Bw über 3 Mio S vorsieht und die Bemerkung enthält, dass für die Bezahlung der Schlussrechnung an

eine Firma L im Zusammenhang mit einer Betriebsgebäudeerrichtung noch am selben Tag ein Betrag von rund 1,9 Mio S überwiesen werden müsse, sowie die vom Bw am 23. September 1992 unterfertigte Garantieerklärung über 3 Mio S (Bl. 11/1995). Weiters enthält der Einkommensteuerakt ein Gerichtsurteil aus dem Jahr 1995 (Bl. 19/1995), das den Bw zur Zahlung von 3 Mio S verpflichtete. In den Entscheidungsgründen wird u.a. ausgeführt, dass die BAWAG der AGmbH am 28. August 1992 einen Kontokorrentkredit über 20 Mio S eingeräumt habe. Mit 15. September 1992 habe der Tagesendsaldo die 20 Mio Grenze überschritten, worauf die AGmbH beantragt habe, die Überziehung auf 23 Mio bis 30. November 1992 zu genehmigen. Als Sicherheit sei zusätzlich die persönliche Zahlungsgarantie des Bw über 3 Mio S angeboten worden.

Für die Jahre 1996 und 1997 beantragte der Bw, auf Grund einer Haftungsübernahme für die B-GmbH, Y, (im Folgenden BGmbH) geleistete Zahlungen über 2.361.780,00 S und 157.500,00 S als Sonderbetriebsausgaben (Bl. 4/1996 und 21/1997 Einkommensteuerakt) bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung (Tz 14 und 15 Betriebsprüfungsbericht; Bl. 1e Dauerbelege/Einkommensteuerakt) folgend wurden die beantragten Abzüge in den angefochtenen Bescheiden nicht anerkannt.

Dagegen richtet sich die vorliegende, am 20. Juni 2000 erhobene Berufung (Bl. 40/1997 Einkommensteuerakt), wobei der Bw beantragt, die für das Jahr 1995 geleisteten Zahlungen nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern ebenfalls als Sonderbetriebsausgaben abziehen. Ferner wendet der Bw ein, dass im Einkommensteuerbescheid 1995 der halbe Steuersatz unrichtig ermittelt worden sei, da die Steuerabsetzbeträge zwar bei Berechnung des Steuersatzes, nicht aber von der berechneten Einkommensteuer abgezogen worden seien. Außerdem sei im Einkommensteuerbescheid 1995 der Verlustanteil des Bw an der XY-OHG (im Folgenden XYOHG) in Höhe von -220.495,00 S nicht berücksichtigt worden. Schließlich beantragte der Bw in einer Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2005, die Unterhaltszahlungen an seine minderjährigen Kinder als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Zur Begründung seines Berufungsbegehrens bringt der Bw vor, dass er im Jahr 1992 die Bürgschaft für einen Kredit der AGmbH im Betrag von 3 Mio S zuzüglich Spesen und Nebengebühren übernommen habe. Nachdem die Gesellschaft im November 1994 Insolvenz angemeldet habe, sei der Bw durch Gerichtsurteil zur Zahlung von 3,4 Mio S aus der Bürgschaft an die BAWAG verpflichtet worden. Dieser Betrag erhöhe sich um 261.467,60 S (im Zusammenhang mit der Bürgschaft angefallene Zahlungen in einer Rechtssache DrK). Die Übernahme der Bürgschaft sei unabdingbare Voraussetzung dafür gewesen, dass die AGmbH

das Auftragsverhältnis mit der DrKGmbH (im Folgenden KGmbH) aufrecht erhalte bzw. den Auftrag erteile. Die KGmbH sei im Jahr 1992 im alleinigen Eigentum des Bw gestanden und habe Einkünfte im wesentlichen Ausmaß von der AGmbH bezogen, wobei der Bw als geschäftsführender Gesellschafter der KGmbH Einkünfte in Höhe von rd. 2,5 Mio S erhalten habe. Diese würden unmittelbar mit den Einkünften der KGmbH aus den Honorarnoten der AGmbH zusammenhängen, da der Bw je produktiv geleisteter Stunde 50 % des Honorars erhalte. Somit habe der Bw direkt Einkünfte aus dem Auftragsverhältnis zur AGmbH bezogen und hingen seine Einkünfte unmittelbar mit der Bürgschaftsübernahme zusammen.

Dem Antrag des Bw, C, den ehemaligen Geschäftsführer der AGmbH, als Zeuge zum unmittelbaren Zusammenhang der Bürgschaftsübernahme mit den Einkünften des Bw zu befragen, sei die Abgabenbehörde nicht nachgekommen. Sowohl das Beweisthema als auch die Sachlage hätten durch den Zeugen klar nachgewiesen werden können. Eine Bestätigung des C, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Auftragserteilung der AGmbH und der Übernahme der Garantie bestehe, habe der Bw bereits vorgelegt.

Da die Sonderbetriebsausgaben mit der Einkünfteerzielung des Bw zusammenhängen, seien diese betrieblich bedingt. Wäre die Garantieerklärung im Jahr 1992 nicht abgegeben worden, so wäre auch das Auftragsverhältnis in Form eines Werkvertrages nicht begründet worden. Da aus dem Auftragsverhältnis seit dem Jahr 1992 entsprechende Einkünfte bezogen worden seien, stelle die Haftungsanspruchnahme im Jahr 1995 das entsprechende Pendant zu diesen Einkünften dar.

Auch die Auftragserteilung der BGmbH an die KGmbH, welche das Auftragsverhältnis sodann an die L-GmbH, deren alleiniger geschäftsführender Gesellschafter der Bw gewesen sei, übertragen habe, sei unabdingbar damit verbunden gewesen, dass eine Haftungsübernahme für betriebliche Verbindlichkeiten der BGmbH erforderlich gewesen sei. Die Auftragserteilung sei in einem Zuge mit der Haftungsübernahme des Bw für einen Teil der Verbindlichkeiten anlässlich des Erwerbes des Unternehmens von Frau M erfolgt. Ohne diese Haftungsübernahme wäre eine Ingangsetzung des Unternehmens der BGmbH nicht möglich gewesen und darüber hinausgehend natürlich auch keine Auftragserteilung an die Gesellschaft des Bw erfolgt. Nicht unerwähnt solle bleiben, dass die 50 %-ige Beteiligung des Bw an der BGmbH gegenüber der Einkunftserzielung zurücktrete und die Haftungsübernahme und Garantieerklärung ausschließlich mit der Auftragserteilung zusammenhänge.

In einem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 13. Juli 2005 bringt der Bw vor, dass die berufliche Notwendigkeit der Aufwendungen für die Bürgschaftsübernahme eindeutig durch entsprechende Honorarnoten der beauftragten Gesellschaft, die der Bw als Steuerberater geführt und die ihm als alleinige Einkunftsquelle gedient habe, nachgewiesen sei. Grundbe-

dingung für die Auftragserteilung in Form eines Werkvertrages sowie der Gewährung der Vertretungsvollmacht sei gewesen, dass die Bürgschaftsübernahme den Fortbestand des Unternehmens sichern sollte, da es ansonsten gar keine Möglichkeit gegeben hätte, die zahlreich verdienten Honorarnoten in den Folgejahren zu lukrieren. Die Honorarnoten seien als Vergleich den Bürgschaftszahlungen gegenüberzustellen. Es sei die eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen der Einnahmenerzielung als Steuerberater und der Übernahme der Garantenstellung gegeben. Der Bw habe den Nachweis zur vertraglichen Verpflichtung zur Bürgschaftsübernahme und den Zusammenhang mit der Beauftragung erbracht.

In einem Schreiben vom 30. Jänner 2006 („2. Ergänzung des Vorhalts“), dem 65 Beilagen angefügt sind, führt der Bw zur AGmbH u.a. aus, dass diese mit Gesellschaftsvertrag vom 24. September 1990 von H, G und C als „H-GmbH“ gegründet worden sei. Als Geschäftsführer habe seit 1992 C fungiert. Aus einem bei gelegten Prospekt sei die Geschäftstätigkeit der AGmbH – „Drehen-Fräßen-Schleifen“ ersichtlich. Die steuerliche Beratung hätten seit dem Zeitpunkt der Gründung die Steuerberater L durchgeführt. Laut Jahresabschluss zum 28. Feber 1991 seien zu diesem Zeitpunkt H mit 495.000,00 S und I mit 5.000,00 S an der AGmbH beteiligt gewesen. Die „H-GmbH“ habe im Oktober 1990 bei der BAWAG einen Kontokorrentkredit, im April 1991 einen ERP-Kredit aufgenommen, für die u.a. H und C gehaftet hätten. Daraus sowie aus einem im Jahr 1989 bei der Kommunalkredit eingereichten Förderungsansuchen folge, dass der Bw in den Jahren 1989 und 1990 an der AGmbH weder beteiligt noch deren Steuerberater gewesen sei. Mit Notariatsakt vom 14. Mai 1991 (Beilage 10 des Schreibens) habe der Bw von I, der seine Anteile treuhändig für H gehalten habe, Anteile im Nominale von 5.000,00 S erworben. Weiters sei mit Notariatsakt vom 14. Mai 1991 (Beilage 11 des Schreibens) zwischen dem Bw und C ein Treuhandvertrag abgeschlossen worden, aus dem hervorgehe, dass der Bw von H am selben Tag einen Geschäftsanteil von 250.000,0 S treuhändig für C übernommen habe. Bereits mit Notariatsakt vom 8. Mai 1991 (Beilage 12 des Schreibens) habe H an den Bw einen Geschäftsanteil von 245.000,00 S und an G einen solchen von 50.000,00 S abgetreten. Zusammen mit der Abtretung des I habe der Bw als Treuhänder 250.000,00 S treuhändig übernommen. Per 14. Mai 1991 seien daher folgende Gesellschafter an der AGmbH beteiligt gewesen: G mit 50.000,00 S, C (Bw als Treuhänder) mit 250.000,00 S und H mit 200.000,00 S. Per 14. Mai 1991 sei der Bw daher weder wirtschaftlich an der AGmbH beteiligt noch deren Steuerberater gewesen. Von April bis Juni 1992 habe der Bw versucht, zwischen H und C, zwischen denen sich das Gesprächsklima mittlerweile verschlechtert habe, zu vermitteln. Auf Grund der am 8. Juli 1992 abgeschlossenen, am 10. Juli 1992 notariell gefertigten Verträge (Beilagen 15 bis 17 des Schreibens) habe der Bw treuhändig für C die Geschäftsanteile des H an der AGmbH erworben. Somit habe C ab diesem Zeitpunkt 450.000,00 S am gesamten

Stammkapital der AGmbH (500.000,00 S), zur Gänze über den Bw als Treuhänder, gehalten. H sollte auf Grund der Anteilsabtretung aus seiner Haftung gegenüber der BAWAG entlassen werden, ein diesbezügliches Schreiben „zu treuen Händen“ des Bw hinterlegt werden (Aktenvermerk des Bw vom 14. Juli 1992; Beilage 22 des Schreibens). Im Rahmen einer Vorbesprechung vom 11. Juni 1992 (festgehalten im Aktenvermerk eines Rechtsanwalts vom 11. Juni 1992; Beilage 24 des Schreibens) sei diskutiert worden, dass H seinen Geschäftsanteil von 40 % an C abtreten solle, wobei der Bw die günstigste steuerliche Vorgangsweise erarbeiten solle. Daraus sei ersichtlich, dass der Bw ausschließlich Treuhänder gewesen sei. C habe erwartet, dass er die Haftungsentlassung bei der BAWAG nur gegen eine mehr Zeit erfordernde Aufbringung weiterer Sicherheiten bewirken könne, weshalb vereinbart worden sei, dass der Bw bzw. die KGmbH die steuerliche Vertretung erhalte, wenn der Bw vorübergehend die Haftung übernehme, um die Haftungsentlassung des H zu bewirken; dies ergebe sich aus dem Aktenvermerk des Bw vom 14. Juli 1992 (Beilage 25 des Schreibens). Gleichzeitig sei die Lohnverrechnung übernommen worden (Aktenvermerk des Bw vom 14. Juli 1992; Beilage 26 des Schreibens). Die Zuführung dieses wesentlichen und erheblichen Umsatzträgers habe die Übernahme der Haftung gerechtfertigt. Am 15. Juli 1992 sei das Vollmachtsverhältnis zur bisherigen Steuerberatungsgesellschaft gekündigt worden. Festzuhalten sei, dass der Bw bis zu diesem Zeitpunkt nicht Gesellschafter der AGmbH gewesen sei, sondern nur als Wirtschaftstreuhänder Anteile treuhändig für C gehalten habe. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 5. August 1992 sei der Bw zum weiteren einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer der AGmbH bestellt worden (Beilage 30 des Schreibens). Dies insofern, als der Treugeber C den Bw beauftragt habe, den Mitgeschäftsführer G zu überwachen und eine Beeinflussung auf Grund des Fehlens der Gesellschafterstellung des Bw nur dann möglich sei, wenn dieser auch Mitgeschäftsführer sei und damit seine eigene Einkunftserzielung steuern könne. Zur Überbrückung der Haftungsentlassung des H habe der Bw am 8. Juli 1992 (dem Tag der Abtretung an C) bei der BAWAG eine Garantieerklärung über 15 Mio S abgegeben (Beilage 34). Diese Garantie sei bis 31. Juli 1992 befristet gewesen und sollte C die Möglichkeit schaffen, bis zu diesem Zeitpunkt Ersatzsicherheiten zu besorgen. Dafür sei dem Bw die Steuerberatung unter der Bedingung der Haftungsübernahme erteilt worden. Daraus sei ersichtlich, dass die Garantieerklärung im direkten Zusammenhang mit der Übergabe der steuerlichen Vertretung und der Beauftragung des Bw stehe. Weiters habe zu diesem Zeitpunkt keine Gesellschafterstellung des Bw bestanden. Die Übernahme einer Garantie ohne Gesellschafterstellung eines solchen überschuldeten Unternehmens sei ohne Gegenleistung der Steuerberatung absurd. Der Bw habe einen Teil seiner umfangreichen Honorarforderungen einklagen müssen, wobei der mittlerweile verstorbene Zeuge C die Ausführungen der Auftragserteilung im Zusammenhang

mit der Bürgschaftsübernahme vor Gericht bestätigt habe. Weiters sei der Bericht einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft über eine bei der AGmbH durchgeführte Sonderprüfung Grundlage für die Auftragserteilung und die Bürgschaftsübernahme gewesen. Aus den umfangreichen ab Juli 1992 entfaltenen Geschäftstätigkeiten – Firmenbesuch, Anforderungen zur Überweisung, Schreiben an G zur Übergabe von Unterlagen, Aktenvermerk betreffend Besprechung BAWAG, Besprechung mit C bezüglich Treuhandvertrag, Aktenvermerk betreffend Saldenliste, Einstufung der Dienstnehmer (Beilagen 39 bis 45 des Schreibens) sei ersichtlich, dass eine wesentliche Abwicklung des Umfangs des kaufmännischen Bereiches vom Bw durch Verrechnung an die KGmbH und von dieser wiederum an den Bw erfolgt sei. Diese Einflussnahme wäre ohne Haftungsübernahme nicht möglich gewesen. Der Bw sei auf Grund einer Klage der BAWAG zur Zahlung aus einer Garantie über 3 Mio S verurteilt worden. Die BAWAG habe der AGmbH mit Kreditvertrag vom 26. August 1992 zu Kontonummer xxxxx einen Kontokorrentkredit (Beilage 46 des Schreibens) mit Laufzeit bis 31. Jänner 1993 gewährt. Dazu sei eine nicht beurkundete Überziehung von 10 Mio S eingeräumt worden, wofür C die persönliche Haftung übernommen habe. Der Bw habe am 31. Juli 1992 die Verlängerung der Garantiezusage (eingeschränkt auf 3 Mio S) durchgeführt. Die effektive Unterfertigung der eingeschränkten Garantieerklärung – die erste sei am 31. Juli 1992 ausgelaufen, mit entsprechender mündlicher Zusage, eine Verlängerung hinsichtlich des Betrages von 3 Mio S bis zum 31. Jänner 1993 durchzuführen – sei erst mit Unterfertigung am 23. September 1992 erfolgt. Dies insofern, als zu diesem Zeitpunkt das Kreditobligo schriftlich geregelt worden sei. Darauf hinzuweisen sei, dass der Bw zu diesem Zeitpunkt nicht Gesellschafter der AGmbH gewesen sei. Bis 24. August 1994 sei der Bw weder mittelbar noch unmittelbar Gesellschafter der AGmbH gewesen. Mit Notariatsakt vom 24. August 1994 (Beilage 47 des Schreibens) habe der Bw im Einverständnis mit C und unter Auflösung des Treuhandvertrages einen Anteil am Stammkapital von 200.000,00 S an eine H-AG abgetreten. Mit weiterem Notariatsakt vom 24. August 1994 (Beilage 48 des Schreibens) habe der Bw die weiteren Anteile von 250.000,00 S, die er bisher treuhändig gehalten habe, direkt an C unter gleichzeitiger Auflösung des Treuhandvertrages abgetreten. Seine Funktion als Geschäftsführer der AGmbH habe der Bw per 1. Juli 1993 zurückgelegt. Die Garantieerklärung an die BAWAG habe der Bw nicht als Gesellschafter und zum damaligen Zeitpunkt auch noch nicht als Geschäftsführer der AGmbH abgegeben. Die Haftungsübernahme sei unter der Bedingung erfolgt, dass der Bw durch Auftragserteilung und Übergabe der gesamten wirtschaftlichen und steuerlichen Beratung namhafte Einkünfte erziele. Die Bürgschaftsübernahme sei unabdingbare Voraussetzung für die Auftragserteilung gewesen. Bei gelegt werde eine Erklärung des C (Beilage 65 des Schreibens), wonach dieser bestätige, die übernommene Haftung bei der BAWAG abzudecken, da diese seine Verpflichtung aus der

Übernahme der Beteiligung des H sei, weiters, dass der Bw seit 1. Juli 1993 keine Tätigkeit als Geschäftsführer ausgeübt habe.

Vorgelegt wurde vom Bw weiters eine eidesstattliche Erklärung des C, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

Er habe am 30. Juni 1992 seinen Mitgesellschafter an der AGmbH, H, abgefunden, was gleichzeitig dessen Entlassung aus seiner Haftung für Kredite der Gesellschaft erfordert hätte. Bis zu diesem Zeitpunkt sei die AGmbH von der Steuerberatung L vertreten worden. Dem Bw bzw. der KGmbH sei der Auftrag zur steuerlichen Vertretung nur deshalb erteilt worden, weil der Bw gleichzeitig die Haftung für einen Kredit bei der BAWAG übernommen und damit die Haftentlassung des H ermöglicht habe. Die ursprüngliche Haftung habe 15 Mio S betragen und sei am 23. September 1992 auf 3 Mio S eingeschränkt worden. Der Bw habe zu seiner Absicherung verlangt, dass er 25 % der Geschäftsanteile an der AGmbH erhalte. Einen weiteren Anteil von 65 % habe der Bw treuhändig für ihn gehalten, wobei dem Bw auch diese Aufgabe nur auf Grund der Bürgschaftsübernahme übertragen worden sei. Der Bw habe den Auftrag als Wirtschaftstreuhänder nur erhalten, weil er die Bürgschaft für einen Kredit der AGmbH übernommen habe. Dies habe den Weiterbestand und die Ingangsetzung des Unternehmens ermöglicht.

Zur Bürgschaft für die B-GmbH führt der Bw im Schreiben vom 30. Jänner 2006 aus, dass diese Gesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Dezember 1992 (Beilage 54 des Schreibens) als Nachfolgegesellschaft des Einzelunternehmens BM gegründet worden sei. Laut Firmenbuchauszug vom 30. Dezember 1994 (Beilage 53 des Schreibens) seien Gesellschafter MO und die S-AG, Schweiz, mit jeweils 800.000,00 S gewesen. Der Bw sei bei der Gründung als Treuhänder der Genannten aufgetreten. Mit Treuhandvertrag vom 21. Dezember 1992 sei festgehalten worden, dass der Bw als „Wirtschaftstreuhänder“ die Geschäftsanteile und die Gründungsvorbereitungen treuhändig übernehmen solle. Dies insofern, als die S-AG die Aufgabe gehabt habe, Unternehmungen im Baubereich zu halten. Dazu sei festzuhalten, dass die Gründung der S-AG erst von einem SM geplant gewesen sei – SM habe die Gründung erst erheblich später durchgeführt –, die Übernahme des Unternehmens „M“ aber schell erfolgen sollte. Der Bw habe die Verhandlungen mit BM im Namen des SM geführt, der bei der Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages anwesend gewesen sei. Dabei sei auch der Treuhandvertrag mit der S-AG geschlossen worden, dessen notarielle Beglaubigung der Notar aber im Hinblick darauf, dass die S-AG noch nicht gegründet war, verweigert habe. Der Bw sei somit bei der Gründung hinsichtlich eines Geschäftsanteils von 250.000,00 S Treuhänder der S-AG und hinsichtlich eines Geschäftsanteils von 249.000,00 S Treuhänder des MO gewesen. Festzuhalten sei, dass BM die S-AG als neuen Eigentümer angesehen habe, wobei der Bw für diese Gesellschaft die Verkaufsverhandlungen geführt habe. MO sei deshalb nur als Treugeber

aufgetreten, weil er als vertretender Steuerberater der Firma BM keine Verhandlungen habe führen können. Der Bw beantrage, BM einzuvernehmen und mit ihr zu besprechen, wer als Käufer des Unternehmens hinsichtlich der S-AG tätig gewesen sei. Die treuhändige Übernahme der Anteile für die S-AG sei erfolgt, weil die Grundverkehrsbehörde eine ausländische Gesellschaft als Gesellschafter einer grundbesitzenden österreichischen GmbH nicht zugelassen habe. Effektiv als Geschäftsführer tätig geworden seien RR und LA als kaufmännischer und gewerberechtlicher Leiter. Nach dem Erwerb des Einzelunternehmens von BM habe MO erklärt, dass er die Treuhandschaft nicht mehr benötige, weshalb er den Anteil der BM von 1.000,00 S am 8. Feber 1993 übernommen habe. Am 11. April 1994 sei das Stammkapital auf 1,6 Mio S aufgestockt worden. Der Gesellschaftsvertrag sei mit vollständigem Wortlaut am 5. Mai 1994 beglaubigt worden. In diesem schienen sodann die S-AG und MO als Gesellschafter auf. Am 15. Dezember 1994 sei dem Landesgericht eine Liste der Gesellschafter übersendet worden. Hierin sei mitgeteilt worden, dass das Treuhandverhältnis der S-AG als neuer Gesellschafter aufgelöst und die Treuhandschaft beendet sei. SM habe für die S-AG gewollt, dass für die Einkunftserzielung des Bw eine dem adäquat gegenüberstehende Haftung eingegangen werden solle. Er habe die Ansicht vertreten, dass das Risiko gering sei und der Bw daraus einen Ertrag in Form der Steuerberatungshonorare erziele. Auch der zuständige Bankdirektor, den der Bw gekannt habe, habe das Risiko als gering eingestuft, umso mehr, als künftige Honorareinnahmen vorhanden seien. Die S-AG habe daher verlangt, dass der Bw die Haftung bei der Steiermärkischen Sparkasse im Gegenzug für die Übertragung der Steuerberatung eingehe. Die Vereinbarung sei am 7. Dezember 1992 im Beisein eines DrW zwischen dem Bw und SM abgeschlossen worden, was ein Aktenvermerk des DrW (Beilage 59 des Schreibens) belege. Seit dem Jahr 1995 seien umfangreiche Honorarnoten gelegt worden (Beilage 60 des Schreibens). Der Bw habe ab 1. Jänner 1993 Vollmacht und Werkvertrag von der S-AG erhalten, die gegenständliche steuerliche Vertretung durchzuführen. Auch MO habe verlangt, dass seine Gesellschaft die gegenständliche Abwicklung des Auftrages durchführe und dafür Bürgschaften und Haftungen übernehmen werde. Somit hätten der Bw und MO festgelegt, die steuerliche Vertretung der MO GmbH ab 1. Jänner 1993 zu übergeben, um diesbezüglich dann namhafte Honorarnoten abrechnen zu können. Auch die KGmbH habe namhafte Leistungen an die B-GmbH erbracht. Der Bw machte im Schreiben vom 30. Jänner 2006 außerdem die Verjährungseinrede geltend; die Sachverhalte seien verjährt.

In einem Schreiben vom 13. Feber 2006 (3. Ergänzung des Vorhalts) verwies der Bw auf die Umsätze, die er aus der Vertretertätigkeit für die besagten Gesellschaften erzielt habe. Hätte er die Haftung nicht übernommen, so wäre es ihm nicht möglich gewesen, in einem so kurzen Zeitraum derartige Umsätze zu erzielen. Weiters legte der Bw als Beilage 4 des Schreibens die



Bürgschaftserklärung für die B-GmbH vor. Die mit 9. März 1993 datierte, gegenüber der Steiermärkischen Bank und Sparkasse abgegebene Bürgschaftserklärung hat auszugsweise folgenden Inhalt: „..... mit Ihren Kreditzusagen je vom 10. Feber 1993 haben Sie der B-GmbH einen Kredit im Betrag von 16 Mio S sowie einen Kredit im Betrage von 6 Mio S eingeräumt. Hierauf Bezug nehmend übernehme ich für alle Ansprüche, die Ihnen aus diesem Schuldverhältnis entstehen oder in Hinkunft noch entstehen werden, die Haftung als Bürge und Zahler für einen Teilbetrag von 1 Mio S.

Bezüglich des Antrags des Bw, Unterhaltszahlungen für seine Kinder als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wurde dieser mit Schreiben vom 22. Feber 2008 ersucht, Unterlagen, aus denen sich die Höhe der Unterhaltszahlungen ergibt (Gerichtsurteil, Vergleich, schriftlicher Vertrag oder Bestätigung der empfangsberechtigten Person über das Ausmaß des vereinbarten Unterhalts), sowie Zahlungsnachweise vorzulegen, um bei der Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 allenfalls einen Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG berücksichtigen zu können.

Mit Schreiben vom 28. Feber 2008 legte der Bw dazu Zahlungsbestätigungen über die für seinen Sohn geleisteten Unterhaltszahlungen vor. Zu den Unterhaltszahlungen für seine Tochter brachte der Bw vor, dass von 1995 bis 1997 eine aufrechte Lebensgemeinschaft mit der Kindesmutter bestanden hätte, weshalb eine Überweisung des mit Unterhaltsvergleich vereinbarten monatlichen Pauschalbetrages nicht durchgeführt worden sei. Die auf das Bankkonto des Bw zugriffsberechtigte Kindesmutter habe die entsprechenden Beträge direkt vom Bankkonto des Bw behoben. Dazu werde beispielhaft ein Bankbeleg aus dem Jahr 1995 vorgelegt. Sollten weitere Behebungen gewünscht werden, so seien diese beim Bw anzufordern. Da die jeweiligen Mütter die Akte anlässlich der Trennung mitgenommen hätten, seien die Unterhaltsvereinbarungen für den Bw nicht greifbar. Die Unterhaltsakten würden jedoch bei der Bezirkshauptmannschaft Ln als zuständiger Vormundschaftsbehörde aufliegen. Für die Abgabenbehörde sei es im Rahmen der amtlichen Ermittlungspflicht leicht möglich, die Unterhaltsakten auszuheben.

Weiters beantragte der Bw im Schreiben vom 28. Feber 2008, die zu St.Nr. 456/4567 einheitlich und gesondert festgestellten Vermietungseinkünfte einer Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2005 entsprechend aus den Einkünften des Jahres 1995 auszuscheiden, sowie die im Jahr 1995 vorgenommene Hinzurechnung eines Sachbezugs für PKW Nutzung in Höhe von 84.000,00 S rückgängig zu machen.

Mit Schreiben vom 28. Jänner 2003 stellte der Bw den Antrag, die Entscheidung durch den Berufungssenat herbeizuführen und eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Für die Anerkennung von Aufwendungen bzw. Ausgaben eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters aus der Übernahme einer Bürgschaft für einen Klienten als betrieblich veranlasst ist entscheidend, ob die Bürgschaftsübernahme in Ausübung des Berufes des Rechtsanwalts bzw. Steuerberaters erfolgt, wofür ein unmittelbarer Zusammenhang mit dessen Tätigkeit gefordert wird. Die Übernahme von Bürgschaften zählt nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Steuerberaters; die Verkehrsauffassung spricht daher von vornherein nicht für die von § 4 Abs. 4 EStG 1988 geforderte Veranlassung der Aufwendung oder Ausgabe aus der Bürgschaft durch den Betrieb (VwGH 20.4.1993, 92/14/0232).

Eine nicht von vornherein auszuschließende betriebliche Veranlassung ist hingegen gegeben, wenn eine ausschließliche Abhängigkeit der Aufträge des Klienten von der Übernahme der Bürgschaft durch den Steuerberater bzw. Rechtsanwalt vorliegt; der Rechtsanwalt bzw. Steuerberater muss den Klienten also nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten können (VwGH 27.11.2001, 98/14/0052).

Dass sich aus einem solchen Grund die Veranlassung der Übernahme der Haftungen durch den Betrieb ergeben hätte, hat der Bw nicht glaubhaft dargetan. Das Vorbringen des Bw, die AGmbH und die BGmbH hätten den Auftrag zur steuerlichen Vertretung nur unter der Bedingung erteilt bzw. aufrecht erhalten, dass er die Haftung für diesen Gesellschaften gewährte Kredite übernehme, verlässt die Behauptungsebene nicht. Insbesondere hat der Bw nicht einsichtig gemacht, warum er bzw. die von ihm geführten Steuerberatungsgesellschaften konkret die in Rede stehenden Klienten nur durch Haftungsübernahmen hätten gewinnen oder halten können. Es gibt keine Ermittlungsergebnisse, aus denen sich die behauptete Abhängigkeit entnehmen, oder nachvollziehen ließe, dass die AGmbH und die BGmbH dem Bw jemals solche Bedingungen gestellt hätten. Unterlagen, welche die Vereinbarung einer Haftungsübernahme durch den Bw als Gegenleistung für die Erteilung des Auftrags zur steuerlichen Vertretung dokumentieren würden, existieren nicht. Entgegen dem Vorbringen des Bw, aus einem Aktenvermerk vom 14. Juli 1992 (Beilage 25 des Schreibens vom 30. Jänner 2006) ergebe sich die Vereinbarung, dass die KGmbH die steuerliche Vertretung erhalte, wenn der Bw eine Haftung übernehme, kann dem – vom Bw erstellten - Aktenvermerk ein solcher Inhalt nicht entnommen werden. Zudem erweisen sich die Behauptungen des Bw, an der AGmbH und der BGmbH jeweils nur als Treuhänder beteiligt gewesen zu sein, nach dem Inhalt der im Laufe des Verfahrens vorgelegten Schriftstücke als nicht haltbar.

So ist in Bezug auf die Beteiligungsverhältnisse an der AGmbH lediglich dokumentiert, dass der Bw laut der mit Notariatsakt vom 14. Mai 1991 getroffenen Treuhandvereinbarung (Beilage 11 des Schreibens vom 30. Jänner 2006) einen Geschäftsanteil von 250.000,00 S treuhändig für C gehalten hat, und dass dieses Treuhandverhältnis mit Notariatsakt vom 11. August 1994 (Beilage 48 des Schreibens vom 30. Jänner 2006) aufgelöst wurde. Dafür, dass der Bw auch für den im Juli 1992 von H übernommenen Geschäftsanteil von 200.000,00 S, was einer Beteiligung von 40 % entsprach, bloß als Treuhänder des C fungiert hätte, fehlt jeglicher Anhaltspunkt. Weder den Notariatsakten vom 10. Juli 1992, die das anlässlich einer Generalversammlung der AGmbH beschlossene Einverständnis der Gesellschafter mit einer Abtretung des Geschäftsanteils des H an den Bw und den Abtretungsvertrag protokollieren (Beilagen 17 und 20 des Schreibens vom 30. Jänner 2006), noch dem Notariatsakt vom 11. August 1994 (Beilage 47 des Schreibens vom 30. Jänner 2006), mit dem der Bw diesen Anteil an eine H-AG abgetreten hat, kann entnommen werden, dass der Bw auch hinsichtlich dieses Anteils Treuhänderfunktion gehabt hätte. Auch in der Vereinbarung vom 8. Juli 1992 und in dem über eine anlässlich der Vereinbarung geführte Besprechung errichteten Aktenvermerk vom 14. Juli 1992 (Beilagen 15 und 16 des Schreibens vom 30. Jänner 2006) ist von einem treuhändigen Erwerb durch den Bw keine Rede. Inwiefern aus der in Punkt I (2) der Vereinbarung vom 8. Juli 1992 enthaltenen Absprache, ein von der BAWAG zu errichtendes Schreiben betreffend die Entlassung des H aus dessen Haftung werde „zu treuen Händen“ des Bw hinterlegt, zu ersehen wäre, dass der Bw in Bezug auf den erworbenen Geschäftsanteil Treuhänder gewesen sei, kann nicht nachvollzogen werden. Der vom Bw angesprochene, über eine Vorbesprechung angefertigte – und im Übrigen weder vom Bw noch von C unterfertigte – Aktenvermerk eines Rechtsanwalts vom 11. Juni 1992 (Beilage 24 des Schreibens vom 30. Jänner 2006) hält bloß eine beabsichtigte Einigung fest, zu deren Umsetzung es, da am 8. und 10. Juli 1992 anderes vereinbart bzw. beurkundet wurde, offenkundig nicht gekommen ist, und begründet daher keinen Nachweis für eine den 40 %igen Geschäftsanteil betreffende Treuhänderstellung des Bw, abgesehen davon, dass der Aktenvermerk eine solche überhaupt nicht erwähnt.

Dass die Abtretung an die H-AG im Einverständnis mit C und unter Auflösung eines Treuhandvertrages erfolgt wäre, ist daher eine weitere unbelegte Behauptung des Bw. Die Unrichtigkeit dieser Behauptung offenbart zudem ein vom Bw am 28. Dezember 1994 an C in der Rechtssache DrK gerichtetes Schreiben. Darin erinnert der Bw C daran, dass dieser 60 % an der AGmbH halte; Rechtsanwalt DrK habe vom Bw in der Angelegenheit AGmbH einen Betrag von 420.381,34 S eingefordert; der Bw habe den zustehenden Betrag überwiesen und bitte nun den C, 60 % der Forderung an den Bw zu begleichen. Auch C spricht in seiner eidesstattliche Erklärung, wenngleich der dort genannte Betrag von 65 % nicht

nachzuvollziehen ist, nur für einen Teil der Geschäftsanteile an der AGmbH eine Treuhänderstellung des Bw an.

Es gibt auch keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Bw bei Gründung der BGmbH am 21. Dezember 1992 den Geschäftsanteil von 250.000,00 S bloß als Treuhänder der S-AG übernommen hätte. Eine Treuhandvereinbarung wurde nicht vorgelegt. Inwiefern der Bw Treuhänder einer noch nicht existenten Aktiengesellschaft geworden sein könnte – die S-AG sei erst erheblich später (laut Handelsregister des Kantons St. Gallen erfolgte die Eintragung am 8. August 1994) gegründet worden –, kann nicht nachvollzogen werden.

Es ist daher auch nicht erforderlich, BM zu diesem Punkt als Zeugin zu befragen. Zudem ist unklar, was BM nach Meinung des Bw bezeugen sollte, wenn er beantragt, „mit ihr zu besprechen, wer als Käufer des Unternehmens hinsichtlich der Firma S-AG tätig war“. Käufer des Unternehmens der BM war die BGmbH (vgl. Kaufvertrag vom 21. Dezember 1992; Beilage 58 des Schreibens vom 30. Jänner 2006). Eine Befragung der BM würde auch nichts daran ändern, dass ein Treuhandvertrag nicht vorhanden ist. Davon abgesehen musste dem Beweisantrag des Bw schon deshalb nicht nachgekommen werden, weil er es unterlassen hat, die Anschrift der Zeugin zu nennen (vgl. VwGH 13.4.1005, 2001/13/0165).

Der Bw hat, abgesehen davon, dass er nicht plausibel gemacht hat, warum MO als Steuerberater der BM keine Verhandlungen über den Unternehmenserwerb hätte führen können, auch keine Vereinbarung über eine angebliche, einen Geschäftsanteil von 249.000,00 S betreffende Treuhänderstellung für MO vorgelegt. Der von einem DrP unterfertigte Aktenvermerk vom 7. Dezember 1992 (Beilage 59 des Schreibens vom 30. Jänner 2006) ist schon deshalb als Nachweis einer Treuhänderstellung des Bw ungeeignet, weil darin bloß das Ergebnis einer Besprechung festgehalten wird. Wenn in Punkt 3 des Aktenvermerks davon gesprochen wird, dass der Bw als Treuhänder für MO auftreten werde, und in Punkt 5 davon, dass ein Treuhandvertrag bezüglich der Gesellschaftsanteile vom Bw mit SM für die S-AG abgeschlossen werden solle, so wird darin bloß eine Absicht kundgetan, zu deren Umsetzung, zumal die S-AG im Zeitpunkt der Anteilsübernahme durch den Bw noch nicht bestanden hat und ein Nachweis für das Bestehen von Treuhandvereinbarungen fehlt, es nicht gekommen ist. Unbelegt geblieben ist auch die Behauptung des Bw, dass MO nach dem Erwerb des Einzelunternehmens von BM erklärt habe, dass er die Treuhandenschaft nicht mehr benötige. Inwiefern aus dem am 8. Februar 1993 erfolgten Erwerb des 1.000,00 S Anteils der BM durch MO auf die behauptete Treuhandenschaft an einem Anteil von 249.000,00 S geschlossen werden könnte (laut Bw habe MO „aufgrund dessen“, d.h. weil er die Treuhandenschaft nicht mehr benötigt habe, den Anteil der BM erworben), ist unklar.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass in der für das Jahr 1993 eingereichten Körperschaftsteuererklärung der Bw mit einem Anteil von 99 % als Gesellschafter der BGmbH aufscheint. Auch spricht der Bw auf Seite 13 seiner Berufung, dem Vorbringen im Schreiben vom 30. Jänner 2006 widersprechend, selbst von seiner 50 % Beteiligung an der BGmbH (die Verminderung des Beteiligungsausmaßes auf 50 % erfolgte anlässlich einer Kapitalerhöhung am 11. April 1994), welche gegenüber der Einkunftserzielung zurücktrete.

Die Behauptung des Bw, er wäre nicht Gesellschafter der BGmbH gewesen, ist daher mit den vorliegenden Ermittlungsergebnissen nicht in Einklang zu bringen.

Anhand der im Laufe des Verfahrens vorgelegten Unterlagen kann somit die Feststellung getroffen werden, dass der Bw Gesellschafterstellung in der AGmbH und der BGmbH innehatte. Der Bw war von 10. Juli 1992 bis 11. August 1994, und damit auch am 23. September 1992, als er eine Garantieerklärung zur Besicherung der der AGmbH von der BAWAG eingeräumten Überziehung abgab, Gesellschafter der AGmbH. Gesellschafter der BGmbH war der Bw von der Gründung am 21. Dezember 1992 bis zur Abtretung seines Anteils an die S-AG im Dezember 1994. Der Bw war daher auch im Zeitpunkt der am 9. März 1993 zur Besicherung des der BGmbH von der Steiermärkischen Bank und Sparkasse eingeräumten Kredits abgegebenen Bürgschaftserklärung Gesellschafter der BGmbH.

Der Umstand, dass der Bw durch das den vorliegenden Schriftstücken widersprechende und in keiner Weise nachvollziehbare Behaupten einer bloßen Treuhandstellung versucht, die Herstellung eines Zusammenhanges der Haftungen mit seiner Gesellschafterstellung zu unterbinden, unterstreicht die mangelnde Glaubwürdigkeit seines Vorbringens.

Auf Grund der Gesellschafterstellung des Bw ist für die Würdigung seines Vorbringens ferner von Bedeutung, dass die behauptete Vereinbarung einer Abhängigkeit der Auftragserteilung zur steuerlichen Vertretung von einer Bürgschafts- bzw. Garantieübernahme den für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien standhalten muss. Danach muss die jeweilige Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abschlossen werden. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Lässt man die Frage beiseite, ob es überhaupt fremdüblich ist, dass ein Steuerberater zur Erlangung eines Auftrages eine unbesicherte Haftung für den Klienten eingeht, so hätte es einer unter einander fremd Gegenüberstehenden üblichen Vorgangsweise entsprochen,

jedenfalls die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus einer Vereinbarung, die eine Auftragserteilung zur steuerlichen Vertretung als Gegenleistung für die Übernahme einer Bürgschaft vorsieht, für Beweis Zwecke entsprechend zu dokumentieren, insbesondere etwa verbindlich festzulegen, welche Sicherheiten die anderen Gesellschafter im Falle der vorzeitigen Beendigung des Beratungsauftrages dafür beibringen müssen, dass der Bw von seiner Bürgschaftsverpflichtung gegenüber der Bank vollständig befreit wird, zumal die einzig dokumentierten Vorgänge (bloß) eine in der Gesellschafterstellung des Bw begründete Haftung zu erkennen geben. Dass der Bw die Haftungsverpflichtung eingegangen wäre, nur weil SM dies gewünscht bzw. die S-AG es verlangt habe, und SM sowie der zuständige Bankdirektor das Risiko als gering bezeichnet hätten, zeugt ebenfalls nicht von einem unter Fremden üblichen Verhalten.

Allein der Umstand, dass mit einer Beratungstätigkeit Honorareinnahmen verbunden sind, reicht für die Annahme einer beruflichen Veranlassung der Haftungsübernahme nicht aus. Honorare für ihre Beratungstätigkeit erzielen auch Steuerberater, die Haftungen für ihre Klienten nicht eingehen. In der Tatsache, dass der Bw bzw. in seinem Einflussbereich stehende Gesellschaften Honorare für steuerberatende Tätigkeit von der AGmbH und der BGmbH erhalten haben, ist daher kein Indiz für einen unmittelbaren Zusammenhang der Haftungsübernahme mit der steuerberatenden Tätigkeit des Bw zu sehen. Zudem kann die bloße Tatsache, dass Honorare für Beratungstätigkeit bezahlt wurden, auch nicht erweislich machen, dass die Bürgschaftsübernahme unabdingbare Voraussetzung für die Auftragserteilung gewesen wäre.

Die eidesstattliche Erklärung des C enthält auch nicht mehr als die bloße Wiedergabe dessen, was der Bw in unbelegter Weise behauptet, nämlich dass der Bw den Auftrag zur steuerlichen Beratung nur wegen der Bürgschaftsübernahme erhalten habe. Warum der Bw die AGmbH nur aus diesem Grund als Klienten hätte gewinnen bzw. halten können, kann dieser Erklärung ebenso wenig entnommen werden, wie ein konkreter Inhalt einer zwischen dem Bw und der AGmbH in dieser Angelegenheit getroffenen Vereinbarung. Der Hinweis, dass die Haftung des Bw den Weiterbestand und die Ingangsetzung des Unternehmens der AGmbH ermöglicht habe, zeigt nicht auf, dass sich diese Haftung von anderen, von Gesellschaftern für ihre Gesellschaften übernommenen Haftungen unterscheiden würde, vermag daher deren Veranlassung durch den Betrieb des Bw ebenfalls nicht darzutun.

Die Erklärung des C ist insofern uneinheitlich, als er zum einen die Bürgschaftsübernahme als Bedingung für die Auftragserteilung zur steuerlichen Vertretung, zum anderen die Erlangung der Gesellschafterstellung durch den Bw – der Bw habe zu seiner Absicherung verlangt, dass er 25 % der Geschäftsanteile erhalte – als Bedingung für die Bürgschaftsübernahme nennt, sodass letztlich unklar bleibt, welcher Vorgang eigentlich welchen bedingt hätte. Davon

abgesehen besteht dafür, dass der Bw im Juli 1992 von dem 40 %-Anteil des H einen Teil von 25 % (nur) zur Absicherung einer von ihm zu übernehmenden Bürgschaft erworben hätte, nicht der geringste Anhaltspunkt. Weder der Vereinbarung vom 8. Juli 1992 noch den Notariatsakten vom 10. Juli 1992 (Beilagen 16, 17 und 20 des Schreibens vom 30. Jänner 2006) noch anderen vom Bw vorgelegten Unterlagen kann solches entnommen werden. Darauf, dass diese Erklärung des C der vom Bw behaupteten Treuhänderstellung widerspricht, wurde bereits hingewiesen.

Ferner spricht C in seiner eidesstattlichen Erklärung davon, dass der Beratungsauftrag ausschließlich deshalb erteilt worden sei, weil der Bw gleichzeitig die Haftung für einen Kredit bei der BAWAG übernommen und damit die Entlassung des H aus dessen Haftung ermöglicht habe. Damit zeigt er aber einen Zusammenhang mit jener Haftung, auf der die berufsgegenständlichen Zahlungen beruhen, nämlich jener vom 23. September 1992, nicht auf, zumal die Behauptung, die ursprüngliche Haftung über 15 Mio S wäre am 23. September 1992 auf 3 Mio S eingeschränkt worden, unrichtig ist.

Die Garantieerklärung über 15 Mio S, die der Bw am 8. Juli 1992 gegenüber der BAWAG zur Überbrückung der Haftungsentlassung des H abgegeben hat (Beilage 34 des Schreibens vom 30. Jänner 2006), war (nur) bis 31. Juli 1992 gültig. Demgegenüber hat der Bw jene Garantieerklärung über 3 Mio S, aus der er letztlich von der BAWAG zur Zahlung in Anspruch genommen wurde, am 23. September 1992 abgegeben (Bl. 11/1995 Einkommensteuerakt). Die Behauptung, die ursprüngliche Haftung über 15 Mio S wäre am 23. September 1992 auf 3 Mio S eingeschränkt worden, widerspricht dem eindeutigen Inhalt der Garantieerklärungen. Dass die Garantieerklärung vom 23. September 1992 mit jener vom 8. Juli 1992 nicht zusammenhing, bestätigt auch der von der BAWAG genehmigte Überziehungsantrag vom 22. September 1992 (Bl. 13/1995 Einkommensteuerakt). Dort ist nämlich von einem bestehenden Kontokorrentkredit über 21 Mio S die Rede, und davon, dass der Rahmen um 2 Mio S überzogen werden solle, wofür als zusätzliche Sicherheit die persönliche Zahlungsgarantie des Bw dienen solle. Laut Gerichtsurteil aus dem Jahr 1995 (Bl. 19/1995 Einkommensteuerakt) wurde der Kontokorrentkredit, dessen Überziehung beantragt und durch Garantie des Bw besichert werden sollte, am 28. August 1992 eingeräumt. Aus diesen Unterlagen, sowie aus der Bemerkung im Überziehungsantrag, für die Bezahlung einer bestimmten Rechnung müsste noch am selben Tag ein Betrag von rund 1,9 Mio S überwiesen werden, ist eindeutig zu ersehen, dass der Grund für die am 23. September 1992 übernommene Haftung des Bw nicht die Haftungsentlassung des H, sondern die erst im September 1992 wegen fälliger Zahlungen beantragte Überziehung des Kontokorrentkredits war. Dass der im Juli 1992 erteilte Beratungsauftrag nur unter der Bedingung aufrecht

erhalten worden sei, dass der Bw auch die Haftung für die Überziehung im September übernehme, behauptet C nicht einmal.

Die eidesstattliche Erklärung des C ist im Hinblick darauf, dass sie im Wesentlichen nur die inhaltsleere Behauptung des Bw, den Beratungsauftrag nur wegen der Haftungsübernahme erhalten zu haben, wiedergibt, und ansonsten nur Unschlüssiges und Unrichtiges enthält, nicht geeignet, die Behauptung des Bw, die Bürgschaftsübernahme sei unabdingbare Voraussetzung für die Auftragserteilung gewesen, erweislich zu machen.

Der Umstand, dass die vom Bw beantragte Befragung des mittlerweile verstorbenen C unterlassen wurde, ist im Hinblick auf die vorliegende eidesstattliche Erklärung unerheblich. Außerdem hat der Bw auch in diesem Punkt die Bekanntgabe der Anschrift des Zeugen unterlassen.

Unrichtig ist aus den oben dargelegten Gründen auch das – ebenfalls unbelegt gebliebene – Vorbringen des Bw im Schreiben vom 30. Jänner 2006, er habe am 31. Juli 1992 mündlich die Verlängerung der Garantiezusage (eingeschränkt auf 3 Mio S) durchgeführt und am 23. September 1992 sei die Unterfertigung erfolgt. Die Garantieerklärung vom 23. September 1992 hat ihre Ursache eindeutig in der zu diesem Zeitpunkt beantragten Überziehung. Da dieser Zeitpunkt aber nicht stimmig zur Behauptung des Bw, im Juli 1992 sei ihm die Steuerberatung unter der Bedingung der Haftungsübernahme erteilt worden, passt, ist schon deshalb der vorgegebene Grund für eine betriebliche Veranlassung der auf der Garantieerklärung vom 23. September 1992 beruhenden Zahlungen nicht ersichtlich. Da am 8. Juli 1992 die Abtretung des 40 % Anteils des H an den Bw – und nicht, wie im Schreiben vom 30. Jänner 2006 behauptet, an C - vereinbart worden ist (Beilage 16 des Schreibens vom 30. Jänner 2006), trifft es zudem nicht zu, dass bei der am selben Tag erfolgten Abgabe der Garantieerklärung über 15 Mio S kein Bezug zu einer Gesellschafterstellung des Bw bestanden haben könnte.

Als unzutreffend erweist sich im Übrigen auch die Behauptung des Bw, er sei am 5. August 1992 deshalb zum einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer der AGmbH bestellt worden, weil der Treugeber C ihn beauftragt habe, den Mitgeschäftsführer G zu überwachen. Abgesehen davon, dass es auch in diesem Punkt bei unbelegten Behauptungen des Bw bleibt, war G bereits am 10. Juli 1992 als Geschäftsführer abberufen worden (Generalversammlungsbeschluss, Beilage 17, und Firmenbuchauszug, Beilage 7 des Schreibens vom 30. Jänner 2006).

Nicht stichhaltig ist auch die Behauptung des Bw, als effektive Gesellschafter der BGmbH wären RR und LA tätig geworden. Beide wurden nämlich erst mit 13. Mai 1993 zu



Geschäftsführern bestellt. Bis dahin, und so auch noch an den Tagen der Kreditaufnahme und Bürgschaftserklärung, hat der Bw die Geschäfte der BGmbH geführt.

Da der Bw am 23. September 1992 bzw. am 9. März 1993, den Tagen der Übernahme der Haftungen zugunsten der AGmbH bzw. der BGmbH, nicht nur deren Gesellschafter, sondern jeweils auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer (in der BGmbH sogar der einzige) war, ist es auch aus diesem Grund unwahrscheinlich und unglaublich, dass die Gesellschaften dem Bw die Haftungsübernahme zur unabdingbaren Voraussetzung für die Erteilung oder Aufrechterhaltung eines Beratungsauftrages gemacht hätten.

Der mit 7. Dezember 1992 datierte Aktenvermerk eines DrP (Beilage 59 des Schreibens vom 30. Jänner 2006) vermag die Glaubwürdigkeit der Behauptungen des Bw nicht zu heben. So hält dieser Aktenvermerk bloß das Ergebnis einer Besprechung fest und nennt eine Haftungsübernahme durch den Bw bestenfalls als etwas Geplantes (der Bw „soll“ die Haftung übernehmen). Dass eine verbindliche Vereinbarung darüber getroffen worden wäre, dass der Bw den Auftrag zur steuerlichen Vertretung der zu gründenden BGmbH nur unter der Bedingung einer Haftungsübernahme erhalten werde, kann dem Aktenvermerk nicht entnommen werden. Es ist auch nicht ersichtlich, mit welchem der Gesprächsteilnehmer - Bw, SM und DrP - der Bw eine solche Vereinbarung hätte treffen sollen. Da es, wie bereits ausgeführt, weder einen Treuhandvertrag noch eine sonstige Vereinbarung mit SM darüber, dass der Bw bei Gründung der BGmbH als Treuhänder fungiert hätte, gibt, daher auch nicht ersichtlich ist, inwiefern der Bw an Anweisungen des SM gebunden gewesen wäre, ist unergründlich, was den SM dazu berechtigt hätte, dem Bw, der seit Gründung der BGmbH und jedenfalls während des gesamten Jahres 1993 deren Gesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer war, Bedingungen für den Erhalt der steuerlichen Vertretung der zu gründenden Gesellschaft zu stellen. Es ist auch unklar, warum SM den Bw aus der Haftung schad- und klaglos halten sollte, wenn die Haftungsübernahme doch Gegenleistung für die Beauftragung mit der steuerlichen Vertretung der BGmbH gewesen wäre.

Unklar sind auch die Ausführungen des Bw, ab 1. Jänner 1993 Vollmacht und Werkvertrag von der S-AG erhalten zu haben. Zum einen hat die S-AG zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestanden, zum anderen konnte ihm diese auch keine Vollmacht zur Vertretung der BGmbH erteilen.

Aus den dargelegten Gründen ist dem unbelegten und auf unrichtigen Angaben beruhenden Vorbringen des Bw, er habe den Auftrag zur steuerlichen Vertretung der AGmbH und der BGmbH nur durch die Übernahme von Haftungen erhalten, die Glaubwürdigkeit zu versagen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Ursache der Haftungen in der Gesell-

schafterstellung des Bw lag und die auf Grund der Haftungsübernahmen geleisteten Zahlungen deshalb einem Abzug als Betriebsausgaben nicht zugänglich sind (z.B. VwGH 24.7.2007, 2006/140052).

Zu den Zahlungen in der Rechtssache DrK, die der Bw auch mit den Haftungszahlungen in Zusammenhang gebracht hat, ist Folgendes zu bemerken:

Die AGmbH wurde mit Gerichtsurteil zur Zahlung einer von Rechtsanwalt DrK eingeklagten Forderung verpflichtet. Auf Grund dieses Urteils wurde Exekution gegen die AGmbH geführt. Dabei wurden die der AGmbH gegen ihre Gesellschafter auf Grund des Gesellschaftsvertrages zustehenden Forderungen auf Einzahlung der ausstehenden Stammeinlagen gepfändet. Die Zahlungen, die der Bw auf Grund dieser Forderungsexekution geleistet hat, wurzeln aber in seiner Gesellschafterposition und entziehen sich daher ebenfalls einem Abzug als Betriebsausgaben.

Dem Berufungsbegehren, die auf Grund der übernommenen Haftungen geleisteten Zahlungen als Betriebsausgaben anzuerkennen, konnte daher nicht entsprochen werden.

2. Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1998 in der in den Berufungsjahren anzuwendenden Fassung nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Der Einwand des Bw, die Steuerabsetzbeträge seien (auch) von der berechneten Einkommensteuer abzuziehen, ist daher nicht berechtigt.

3. Der Bw beantragt weiters, Alimentationszahlungen an seine beiden minderjährigen Kinder als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Da gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 Leistungen des gesetzlichen Unerhalts durch den Kinderabsetzbetrag bzw. den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sind, kann dem Antrag des Bw nicht entsprochen werden. Dass der Bw im Sinne des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 Unterhaltsleistungen zur Abdeckung von Aufwendungen gewährt hätte, die bei ihm selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, lässt sich seinem Vorbringen nicht entnehmen.

4. Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 350,00 S monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein

Absetzbetrag von 525,00 S und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 700,00 S monatlich zu.

Der Bw führt im Schreiben vom 28. Feber 2008 aus, dass in den Berufungsjahren 1995 bis 1997 eine aufrechte Lebensgemeinschaft mit der Mutter seiner Tochter PX bestanden habe. Von Amts wegen wurde festgestellt, dass die Mutter RX für die Tochter u.a. auch im fraglichen Zeitraum Familienbeihilfe bezogen hat. Damit sind aber die Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG für die Gewährung eines Unterhaltsabsetzbetrages in Bezug auf die Tochter des Bw nicht erfüllt.

Da die Leistung des Unterhalts für den Sohn des Bw durch die Vorlage von Überweisungsbelegen glaubhaft gemacht wurde, wird ein Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von 350,00 S monatlich berücksichtigt.

5. In seinen für das Jahr 1995 ermittelten Einkünften aus selbständiger Arbeit (Bl. 43/1995 Einkommensteuerakt) hat der Bw, den Feststellungen einer für Vorjahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung folgend, einen Sachbezug für PKW Nutzung in Höhe von 84.000,00 S seinen Betriebseinnahmen hinzugerechnet. Der unabhängige Finanzsenat hat in seiner die Vorjahre betreffenden Entscheidung vom 2.9.2005, RV/0445-W/03, festgestellt, dass der Ansatz eines Sachbezugs im Hinblick darauf, dass die PKW Nutzung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses des Bw erfolgt sei, zu unterbleiben hat. Dieser Entscheidung folgend ist auch für das Jahr 1995 kein Sachbezug anzusetzen, weshalb der Einkommensteuerbescheid 1995 insoweit zugunsten des Bw abzuändern ist.

6. Der Bw ist an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligt. Zu erwähnen ist, dass hinsichtlich der in der Berufung angesprochenen Beteiligung des Bw an der XYOHG das Finanzamt xx zu St.Nr. xxx/xxxx am 22. Jänner 2008 geänderte Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit für die Jahre 1995 bis 1997 erlassen hat. Darin werden für den Bw folgende Anteile an den Einkünften aus selbständiger Arbeit festgestellt:

	<b><i>1995</i></b>	<b><i>1996</i></b>	<b><i>1997</i></b>
	-220.495,00	5.176.507,00	3.046.879,00
davon begünstigt zu versteuernder Veräußerungsgewinn		1.328.589,00	
Freibetrag (lt. Beilage zur ESt-Erklärung)		-6.000,00	

Demgegenüber sind diese Einkünfte in den angefochtenen Bescheiden mit folgenden Beträgen enthalten:

1995: 5.108.724,00 S + 41.405,00 S = 5.150.129,00 S (Bl. 47/1995 Einkommensteuerakt)  
 1996: 2.790.039,00 S + 134.524,00 S = 2.924.563,00 S (Bl. 12 und 13/1996 Einkommensteuerakt)  
 1997: -218.883,00 S (Bl. 22/1997 Einkommensteuerakt).

Zusammengefasst werden die Gewinnanteile des Bw den Mitteilungen über die gesonderte Gewinnfeststellung folgend mit nachstehenden Beträgen angesetzt:

<b>Gewinnanteile selbst. Arbeit</b>	<b>1995</b>	<b>lt. Bescheid</b>	<b>1996</b>	<b>lt. Bescheid</b>	<b>1997</b>	<b>lt. Bescheid</b>
00 xxx/xxxx	-220.495,00	5.150.129,00	5.170.507,00	2.924.563,00	3.046.879,00	-218.883,00
davon gem. § 37:			1.322.589,00			
11 789/1111			-201.008,00	-201.008,00	-56.405,00	-56.405,00
22 789/2222			0,00	58.448,00	0,00	6.965,00
33 yyy/yyyy			-13.516,00	-13.516,00	13.459,00	-13.460,00
	-220.495,00	5.150.129,00	4.955.983,00	2.768.487,00	3.003.933,00	-281.783,00

<b>Gewinnanteile Gewerbebetrieb</b>	<b>1995</b>		<b>1996</b>		<b>1997</b>	
44 789/0000	-3.507.063,00	-3.507.063,00	-242.562,00	-242.562,00		
55 789/1234	13.309,00	13.311,00	288.998,00	288.998,00	5.117,00	5.117,00
davon gem. § 37:			280.765,00			
22 789/2222			-16.116,00	0,00	6.965,00	0,00
	-3.493.754,00	-3.493.752,00	30.320,00	46.436,00	12.082,00	5.117,00

7. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1995 weist die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wie vom Bw erklärt (Bl. 73/1995 Einkommensteuerakt), mit 246.884,00 S aus. Die vom Bw im Schreiben vom 28. Feber 2008 angesprochenen, zu St.Nr. 456/4567 ursprünglich mit einem auf den Bw entfallenden Anteil von 5.018,00 S einheitlich und gesondert festgestellten Vermietungseinkünfte sind in diesem Betrag nicht enthalten (Bl. 89/1995 Einkommensteuerakt), weshalb kein Anpassungsbedarf an die zur genannten Steuernummer ergangene Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2005, welche die Vermietungseinkünfte mit Null festsetzte, besteht.

8. Im Schreiben vom 28. Feber 2008 beantragte der Bw weiters, die gegen die Berufungsentcheidung vom 3. März 2008, RV/2281-W/05, erhobene Beschwerde an den Verwaltungs-

gerichtshof als integrierenden Bestandteil der Begründung zur gegenständlichen Berufung anzusehen.

Die Berufungsentscheidung vom 3. März 2008 betrifft die Frage, ob eine Bürgschaft, die der Bw zugunsten einer ZGmbH übernommenen hatte, durch den Betrieb des Bw veranlasst war und daher die auf Grund dieser Bürgschaft geleisteten Zahlungen als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Inwiefern der Inhalt der gegen diese Berufungsentscheidung gerichteten Beschwerde, die der Bw im Übrigen auch nicht vorgelegt hat, Beweis für die betriebliche Veranlassung der gegenständlichen Haftungsübernahmen erbringen könnte, unterlässt der Bw konkret darzutun. Es ist auch nicht erkennbar, welchen Einfluss die für die Beurteilung der betrieblichen Veranlassung der zugunsten der ZGmbH übernommenen Bürgschaft maßgeblich gewesene Sackverhaltskonstellation auf die Beurteilung des berufungsgegenständlichen Sachverhalts haben könnte. Aus diesem Grund besteht auch kein Anlass, die Entscheidung über die gegenständliche Berufung bis zur Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof auszusetzen.

9. Zum Verjährungseinwand des Bw wird bemerkt, dass die angefochtenen, mit 18. Mai 2000 datierten Bescheide dem Bw am 22. Mai 2000 zugestellt wurden, somit die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO bei Bescheiderlassung noch nicht abgelaufen war. Ferner ist auf § 209a Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht.

10. Zu dem mit Schreiben vom 28. Jänner 2003 geäußerten Ersuchen, eine mündliche Verhandlung durchzuführen, wird bemerkt, dass gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung beantragt wird. Die gegenständliche Berufung enthält keinen solchen Antrag. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, Tz 2).

Gemäß § 323 Abs. 12 BAO konnten für die am 1. Jänner 2003 noch unerledigten Berufungen bis 31. Jänner 2003 Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, soweit über Berufungen nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Da nach § 260 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBl I 97/2002, die Entscheidung über Berufungen gegen Einkommensteuerbescheide dem Berufungssenat oblag, konnte der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung über die gegenständliche Berufung auch nicht bis 31. Jänner 2003 nachgeholt werden.

## 11. Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb:

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
Einkünfte selbst. Arbeit lt Bescheid:	5.551.547,00	2.290.563,00	281.625,00
Änderung laut Punkt 4:	<b>-84.000,00</b>		
Gewinn-/Verlustanteile bisher:	<b>-5.150.129,00</b>	<b>-2.768.487,00</b>	281.783,00
Gewinn-/Verlustanteile lt BE:	<b>-220.495,00</b>	4.955.983,00	3.003.933,00
Einkünfte selbst. Arbeit lt BE:	96.923,00	4.478.059,00	3.567.341,00
Einkünfte Gewerbebetr. lt Bescheid:	<b>-3.493.752,00</b>	56.792,00	5.117,00
Gewinn-/Verlustanteile bisher:	3.493.752,00	<b>-46.436,00</b>	<b>-5.117,00</b>
Gewinn-/Verlustanteile lt BE:	<b>-3.493.754,00</b>	30.320,00	12.082,00
Einkünfte selbst. Arbeit lt BE:	<b>-3.493.754,00</b>	40.676,00	12.082,00

Die im Jahr 1996 mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernden Einkünfte betragen

1.363.265,00 S (1.322.589,00 S aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit + 40.676,00 S aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb).

12. Zur Berechnung der Einkommensteuer in den beiliegenden Berechnungsblättern wird Folgendes angemerkt:

Die vom Bw jeweils unter Kennziffer 455 der Einkommensteuererklärungen 1996 und 1997 geltend gemachten Sonderausgaben (freiwillige Beiträge zu Personenversicherungen) fallen unter die Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Absatz EStG 1988. Da in den Jahren 1996 und 1997 der Gesamtbetrag der Einkünfte jeweils 700.000,00 S übersteigt, können diese Sonderausgaben nicht mehr berücksichtigt werden.

Ab dem Jahr 1997 steht gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 ab einem Einkommen von 500.000,00 S kein allgemeiner Absetzbetrag zu.

Gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ist bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) nicht zulässig.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 14. April 2008