



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. B. A., 0000 Klo., A-Str. ZZ, vertreten durch A- Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 00000 Klo., A-Gasse YY, vom 14. April 2008 gegen die gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufigen Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, vom 18. März 2008 für die Jahre 2003 bis 2005 sowie den mit 18. März 2008 datierten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- 2) Die gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 werden gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) für endgültig erklärt und bleiben im Übrigen unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Steuerberater. Bis Dezember 1994 war er auch Kommanditist einer im Autohandel tätigen KG.

Mit den Abgabenerklärungen für das Jahr 2003 wurden dem Finanzamt negative Einkünfte aus 1) Gewerbebetrieb von € 12.117,18 [€ 9.675,19 aus der Beteiligung an der Fa. C. & D. KG, € 2.441,99 aus der E. F. G. Leist. GmbH und Mitgesellschafter]; 2) Vermietung und Verpachtung (als Einzelvermieter) in Höhe von € 80.724,74 sowie positive Einkünfte aus

1) selbständiger Arbeit in Höhe von € 22.717,87, 2) Vermietung und Verpachtung (im Rahmen eines Beteiligungsverhältnis an einer Gemeinschaft) in Höhe von € 93,01;

3) nichtlohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 78.000 offen gelegt. Mit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 wurden Vorsteuern in Höhe von € 36.368,29 beantragt, die der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) zur Außenprüfung vom 11. März 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2003 bis 2005 (=NS) zufolge in Zusammenhang mit einem Grundstück in „A-Dorf“ geltend gemacht wurden; von diesem Betrag entfielen € 24.436,82 auf eine Lärmschutzwand, € 11.931,47 auf Zinsen und Spesen.

Mit dem Begleitschreiben zu den Abgabenerklärungen 2003 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, die Liegenschaft A-Dorf (rund 30.000 m²) um einen Betrag von € 2.485.000 im Jahr 2003 erworben zu haben; die Finanzierung sei durch die H. T. sowie durch die V. Bank erfolgt. Darüber hinaus sei noch eine Lärmschutzwand errichtet worden. Diese Investition sowie die Erschließungskosten der HJ würden auch zu dem in der Umsatzsteuererklärung angeführten Guthaben führen. Im August 2003 seien drei Baurechtsverträge mit der Firma XYZ P.... GmbH (Erfassungsnummer 00-000000/2003) abgeschlossen worden, wobei die Zahlung für die Einräumung des Baurechts sowie der Bauzins erst ab dem Jahr 2004 gezahlt worden sei; hierdurch sei der in der Einkommensteuererklärung angeführte Verlust im Jahr 2003 entstanden. Die o. a. Eingangsrechnungen seien der Umsatzsteuererklärung angeschlossen.

In Beantwortung des Schreibens vom 12. Juli 2005, mit dem das Finanzamt dem Bw. vorgehalten hatte, bis dato keine Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerzahlungen getätigt zu haben, und der Bw. um Vorlage einer Sachverhaltsdarstellung sowie der drei Baurechtsverträge der Fa. XYZ ersucht worden war, übermittelte der Bw. dem Finanzamt die dem Schreiben vom 16. August 2005 beigelegten drei mit der Firma XYZ abgeschlossenen Baurechtsverträge mit dem Hinweis, dass diese Verträge keine Umsatzsteuer enthalten würden, sodass auch keine entsprechende Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuerzahlung getätigt worden sei. Gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 9 a UStG würden Baurechte unter dem Grundstücksbegriff fallen, sodass diese von der Umsatzsteuer befreit seien.

Zur Umsatzsteuererklärung 2004 wurden dem Finanzamt an Erlösen die mit zehn Prozent umsatzsteuerpflichtige „Miete B-Str.“ von € 21.818,19 (Bruttomiete € 24.000) sowie folgende steuerfreie Erlöse ausgewiesen:

Einräumung Baurecht	600.000,00
Pacht A-Dorf	12.960,00
GF S&S	80.400,00
Sitzungsgeb. A-Stiftung	1.000,00
Miete A-Gasse	16.186,80
Pacht P.	1.658,53

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005 zeigte der Bw. dem Finanzamt an negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb € 12.117,18 für das Jahr 2003, € 6.920,24 für das Jahr 2004 und € 6.761,89 für das Jahr 2005 an. Mit der das Jahr 2004 betreffenden Überschussrechnung zum Bestandsobjekt A-Dorf wurde eine Teilwertabschreibung von € 588.650 in Abzug gebracht.

Im Gefolge der oben angeführten Außenprüfung erließ das Finanzamt aufgrund der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung getroffenen Feststellungen (siehe Tz 1, 3, 6 NS) sowohl den Umsatzsteuerbescheid 2003, als auch die gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005, gegen die der Bw. Berufung erhob.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Außenprüfung, das Vorbringen des Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

Vorsteuern in Höhe von € 36.368,29 (Tz 1 NS)

Unter Tz 1 NS stellte der Außenprüfer fest, dass die mit unecht umsatzsteuerbefreiten Umsätzen aus der Vermietung in A-Dorf (Erlöse ab 2004) zusammenhängenden Vorsteuern in Höhe von € 36.368,29 keine abzugsfähigen Vorsteuern im Sinne des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) seien. Gegen die obige Feststellung brachte der steuerliche Vertreter in der Berufung vor, dass die Lärmschutzwand auf dem Grundstück mit der Nummer 0000/307 errichtet sei, das nicht verpachtet oder vermietet worden sei. Für die Lärmschutzwand seien bereits mit der Firma H. Service GmbH Verhandlungen über den Abschluss für die Vermietung von Plakatflächen geführt worden, welche aufgrund fehlender behördlicher Genehmigungen noch nicht abgeschlossen worden seien. Die Vermietung von Plakatflächen sei jedoch ein umsatzsteuerpflichtiger Umsatz, sodass für die errichtete Lärmschutzwand die damit im Zusammenhang stehende Umsatzsteuer abzugsfähige Vorsteuer darstelle.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt der Außenprüfer dem Bw. vor, dass der Einwand, demzufolge das Grundstück mit der Lärmschutzwand nicht vermietet oder verpachtet sei und Verhandlungen mit der Fa. H. zur Nutzung als Plakatflächen geführt würden, erstmals in der Berufung vorgebracht worden sei, und führte als Begründung dafür, dass die Vorsteuern unmittelbar und ausschließlich mit dem befreiten Umsatz angefallen seien, womit sie gemäß § 12 Abs. 3 UStG nicht abzugsfähig seien, ins Treffen: Bei besagtem Grundstück 0000/307 handle es sich um eine schmale Parzelle (siehe Plan Blatt 128 des Arbeitsbogens), die nicht im Zusammenhang mit den Baurechtsverträgen verkauft worden sei. Aufgrund der Vereinbarungen in den Baurechtsverträgen - Punkt VIII - habe die Verpflichtung, die Lärm-

schutzwand aufgrund behördlicher Auflagen (Umwidmung in Bauland) auf eigene Kosten errichten zu lassen, bestanden. Die Lärmschutzwand sei nicht zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze errichtet worden, sondern aus der vertraglichen Verpflichtung heraus bzw. zur entsprechenden Nutzung und Verkauf der übrigen Grundstücke. Die nicht anerkannten Vorsteuern stünden mit unecht befreiten Umsätzen in Zusammenhang.

Abschließend hielt der Außenprüfer fest, dass das Baurecht ein grundstücksgleiches Recht sei; das Entgelt für die Einräumung sei ein Umsatz im Sinn des § 6 Abs. 1 Z 9 a UStG.

Die Vermietung als Plakatfläche sei nicht Grund für die Errichtung, der Vorsteuerabzug sei im Hinblick auf eine künftige Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG nicht möglich. Der Vorsteuerabzug könne frühestens in dem Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden, in dem steuerpflichtige Vermietungsumsätze getätigt würden.

rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze von Grundstücken im Sinne des [§ 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) steuerfrei.

Gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994 BGBl. Nr. 663/1994](#) zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002 kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

[§ 11 Absatz 1 UStG 1994](#) lautet:

„(1)	<p><i>Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen.</i></p> <p><i>Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes be-</i></p>
------	---

<i>stimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:</i>	
1.	<i>den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;</i>
2.	<i>den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;</i>
3.	<i>die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;</i>
4.	<i>den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;</i>
5.	<i>das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;</i>
6.	<i>den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.</i>
<i>Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:</i>	
-	<i>das Ausstellungsdatum;</i>
-	<i>eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;</i>
-	<i>soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.</i>
<i>Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß. Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind."</i>	

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Gemäß [§ 12 Abs. 3 Ziffer 1 und 2 UStG 1994](#) ist die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, sowie die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Das Baurecht ist das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstücks ein Bauwerk zu haben; es besteht unabhängig vom Eigentumsrecht am Grundstück.

Der Grundstücksbegriff richtet sich nach [§ 2 GrEStG 1987](#), dessen Absatz 1 zufolge unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen sind. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden 1. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, 2. Gewinnungsbewilligungen nach dem [Berggesetz 1975](#), BGBl. Nr. 259, in der jeweils geltenden Fassung sowie Apothekengerechtigkeiten jedoch nicht gerechnet. Gemäß [§ 2 Absatz 2 GrEStG 1987](#) stehen den Grundstücken 1. Baurechte, 2. Gebäude auf fremden Boden gleich. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden diese Grundstücke gemäß § 2 Abs. 3, 1. Satz GrEStG 1987 als ein Grundstück behandelt. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes, so werden diese Teile gemäß § 2 Abs. 3, 2. Satz GrEStG 1987 als ein Grundstück behandelt.

Den drei mit der Firma XYZ P...GmbH abgeschlossenen Baurechtsverträge zufolge ist der Bw. Alleineigentümer der Liegenschaft Einlagezahl ++++ des Grundbuchs der Katastralgemeinde A-Dorf mit dem Grundstück 0000/305. Dem Teilungsplan des Prof. Dipl.Ing. I. J. Konsulent vom 00.00.0000, GZ 0000/03-- zufolge werde das in Rede stehende Grundstück inneliegend in vorgenannter Liegenschaft unter anderem in die neuen Grundstücke 0000/001 (im Ausmaß von 6.689 m²), 0000/002 (im Ausmaß von 5.326 m²) und 0000/003 (im Ausmaß von 5.964 m²) geteilt.

Gemäß Punkt 2 jedes einzelnen dieser Baurechtsverträge bestellte der Bw. zugunsten seines Vertragspartners Baurechte, bezüglich dieser die GmbH berechtigt sei, eine Wohnanlage mit mehreren Wohneinheiten auf dem Grundstück 0000/001 bzw. je eine Wohnanlage mit einigen Wohneinheiten auf den Grundstücken 0000/002 und 003 rund um einen neu anzulegenden künstlichen Schwimmteich zu errichten, in der Folge Baurechtswohnungseigentum zu begründen und Anteile am Baurecht im Rahmen der Begründung von Baurechtswohnungseigentum zu veräußern.

Punkt VIII., Satz 3 jedes einzelnen der drei Baurechtsverträge war folgende Verpflichtungserklärung des Bw. zu ersehen: „Der Baurechtsbesteller ist **verpflichtet**, eine Schallschutzwand gemäß den behördlichen Auflagen, welche Grundlage für die Baulandwidmung ist - auf eigene Kosten unverzüglich zu errichten.“ Alle drei Baurechtsverträge datierten mit 8. August 2003. War die Errichtung der Lärmschutzwand Folge des Abschlusses jedes einzelnen der in Rede stehenden Bauverträge, so war der Bestand eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen den Herstellungskosten zu steuerpflichtigen Umsätzen nicht festzustellen. Ist ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option gemäß [§ 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994](#) nicht möglich, so kann eine bis zur Option vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

Aufgrund der obigen Ausführungen war der Vorsteuercharakter dem als Vorsteuer im Sinn des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) in Abzug gebrachten Betrag von € 36.368,29 abzusprechen.

<p>Teilwertabschreibung von € 588.650 für das Jahr 2004 (Tz 3 NS)</p>
--

Unter Tz 3 NS stellte der Außenprüfer fest, dass eine Teilwertabschreibung in Höhe von € 588.650 im Zusammenhang mit dem Verkauf des Baurechts bei der Ermittlung des Verlustes aus „Vermietung und Verpachtung A-Dorf 2004“ geltend gemacht worden sei. Da der Verkauf dieses Baurechts als Mietzinsvorauszahlung (siehe Kommentar Doralt zu § 28 Tz 37 und Kohler / Nidetzky, SWK 1990, AI 279 sowie Stingl - Nidetzky, Handbuch Immobilien und Steuern 9.2) und nicht als Substanzverkauf zu werten sei, sei eine Teilwertabschreibung nicht zulässig, weshalb die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um € 588.650 zu erhöhen gewesen seien.

Den Ausführungen zur Tz 3 NS konterte der steuerliche Vertreter in der Berufung: Am 8. August 2003 seien drei Baurechtsverträge über die Grundstücke 0000/001, 0000/002 und 0000/003 der Liegenschaft EZ ++++ in der Gemeinde A-Dorf abgeschlossen worden. In den jeweiligen Baurechtsverträgen sei das Baurecht auf die Dauer von hundert Jahren eingeräumt worden. Für diese Einräumung des Baurechts sei eine Einmalzahlung von jeweils € 200.000 erfolgt, somit insgesamt € 600.000, welche spätestens ein Jahr nach rechtskräftigem Baubescheid fällig geworden sei. Die Zahlung von € 600.000 sei im Jahr 2004 erfolgt. Aufgrund der im Zusammenhang mit der Einräumung des Baurechts aufgetretenen Wertminderung sei eine Teilwertabschreibung von € 588.650 in Ansatz gebracht worden. Die Wertminderung des Grundstücks sei auch durch ein Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Dipl. Ing. Dr. Hape K., nachgewiesen worden. Die Wertminderung lt. Gutachten betrage € 726.001.

Unter Bezugnahme auf den in den Prüfungsfeststellungen enthaltenen Hinweis auf den Artikel von Kohler/Nidetzky, SWK 1990, A 1279, wo unter anderem (Seite 281) ausgeführt werde *„der Teil des Entgeltes, der auf die Wertminderung entfällt, ist bei einem privaten Grundstück nicht steuerpflichtig (siehe Kohler/Nidetzky, Steuerhandbuch Vermietung und Verpachtung unter III, E8 mit Hinweis auf die Rechtsprechung)“*. Weiters werde ausgeführt, *„unseres Erachtens kann diese Rechtsfolge auch bei der Begründung des Baurechts eintreten. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn das Baurecht auf einen sehr langen Zeitraum eingeräumt wird.“* behauptete der Bw., dass genau dies auf den vorliegenden Fall zutreffe.

Wie bereits ausgeführt, sei das Baurecht auf einen Zeitraum von hundert Jahren eingeräumt worden; von einem, wie er in der Rechtsprechung immer wieder gefordert wird *„überschaubaren Zeitraum“*, könne daher nicht die Rede sein. Trotz der Feststellung in dem o. a. Artikel *„durch die Einräumung des Baurechts ist der Eigentümer nicht in der Lage, während der Laufzeit des Baurechts sein Grundstück zu verwerten, denn das bloße Grundstück ohne Verfügungsrecht über das Gebäude ist wertlos.“* sei nicht der gesamte Aufwand für das Grundstück als Aufwand geltend gemacht worden, sondern lediglich ein Prozentsatz von 30 %, welcher nunmehr durch das Sachverständigengutachten auf 37 % zu erhöhen sei. Dieser Aufwand sei auch gerechtfertigt, da durch die Einräumung des Baurechtes wirtschaftlicher Eigentümer der jeweilige Nutzungsberechtigte sei. In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Mai 1995, Zl. 93/15/0095, verwiesen, worin unter anderem ausgeführt werde *„Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Veränderung usw.), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Anschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann.“*

Neben dem Artikel von Kohler / Nidetzky werde auch auf den Einkommensteuergesetz- Kommentar von Doralt verwiesen, welcher meine, dass aufgrund der zeitlichen Beschränkung der Baurechtseinräumung keine Wertminderungskomponente abgespalten werden könne. Diese Rechtsmeinung treffe wohl nur zu, wenn es sich um einen überschaubaren Zeitraum handle. Wie bereits ausgeführt, sei das Baurecht auf hundert Jahre vergeben worden, was von einem überschaubaren Zeitraum weit entfernt sei. Es sei wohl denkunmöglich, dass der Veräußerer des Baurechts im Lauf seines Lebens wiederum über das Grundstück frei verfügen könne. Aus monetärer Sicht sei anzumerken, dass durch die Einräumung des Baurechts und die damit eingetretene Wertminderung auch die Bankbesicherung für den eingeräumten Kredit ent-

sprechend reduziert worden sei. Das Entgelt für die Einräumung des Baurechts habe daher zwangsläufig der Rückführung des Bankkredits dienen müssen, da die eingetretene Wertminderung dies als unmittelbare Folge bewirkt habe. Dem Grundstückseigentümer seien daher auch de facto im Jahr 2004 keine Gelder auch dem Verkauf des Baurechts zugeflossen bzw. seien diese unmittelbar wieder für die Wertminderung durch das Baurecht verwendet worden. Den Verkauf dieses Baurechts als Mietzinsvorauszahlung zu sehen, sei schon aufgrund der in den Baurechtsverträgen ausgeführten Bestimmungen unrichtig. Es handle sich, wie aus den Baurechtsverträgen eindeutig ersichtlich sei, um zwei verschiedene Rechtsgeschäfte.

Selbst wenn man die Zahlung für das Baurecht als „*Mietzinsvorauszahlung*“ betrachte, so sei eine uneingeschränkte, sofortige Ertragswirksamkeit nicht sachgerecht. Sie widerspreche dem Realisationsprinzip, da die Zahlung an ein Verhalten des Verkäufers geknüpft sei und somit keinen frei verfügbaren, ausschüttbaren Erlös darstelle. In diesem Fall wäre die Erfolgswirksamkeit verteilt auf die Laufzeit des Vertrages aufzuteilen.

Den Berufungsausführungen zur Tz 3 NS konterte der Außenprüfer: Bei Baurechtsverträgen mit einer Laufzeit von zehn bis hundert Jahren (siehe SWK Bl. 91 des Arbeitsbogens) „*liege eine zeitlich befristete Überlassung des Grundstücks vor*“. Die Zahlung für das Baurecht stelle daher Mietzinsvorauszahlungen dar; eine Teilwertabschreibung sei daher nicht zulässig. Auf die außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG) seien die Gewinnermittlungsvorschriften grundsätzlich nicht anwendbar. Der Teilwertbegriff des Einkommensteuergesetzes sei daher nur bei betrieblichen Einkunftsarten anwendbar und eine Teilwertabschreibung könne nur bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (oder § 5) EStG in Betracht kommen.

Mit Fax vom 2. März 2011 teilte der Bw. dem Finanzamt zur Berufung mit, dass das Grundstück A-Dorf verkauft worden sei. Aus der beiliegenden Aufstellung (Anmerkung des UFS-Referenten „*Aufwendungen A-Dorf ab 5/03*“) sei ersichtlich, dass trotz Einrechnung der Einnahme aus Baurecht in Höhe von € 600.000 ein Gesamtverlust von € 418.620,58 entstanden sei. Dieser Verlust sei auch im Zuge einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt 3/11 der E. F. G. GmbH, StNr. ..., durch die Prüferin AR Holic festgestellt worden. Das Finanzamt 9/18/19 sei über diese Prüfung ebenfalls informiert gewesen.

rechtliche Würdigung

Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergibt sich aus dem Wert des Zusammenhanges in Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb; der Teilwert ist der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat; dabei ist die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen (Going - Concern - Prinzip). Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz,

Tz 138 zu § 6, 6. Auflage, ist der Teilwert des einzelnen Wirtschaftsgutes kein Ertragswert, sondern ein Substanzwert; der Ertragswert kommt im Firmenwert zu Ausdruck.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kam eine Teilwertabschreibung gemäß [§ 6 EStG 1972](#) im Rahmen der Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1972](#) nicht in Betracht (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Oktober 1981, 604/78).

Da [§ 6 EStG 1988](#) im Wesentlichen den gleichen Regelungsinhalt wie [§ 6 EStG 1972](#), nämlich die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens hatte, war diese Rechtsprechung auch für den Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 anwendbar. Gegen die Anerkennung der Teilwertabschreibung im vorliegenden Berufungsfall sprach daher die Tatsache, dass der Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert nur beim Vermögensvergleich in Betracht kommt, weil nur hier sich die Bewertung unmittelbar auf den Gewinn auswirkt. Aufgrund dieser Tatsache gibt es eine Teilwertabschreibung nicht einmal bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, geschweige denn bei einer Überschussrechnung.

Vor diesem Hintergrund vermochten die Ausführungen des Bw. eine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2004 im gegenständlichen Berufungspunkt nicht nachzuweisen. Es war daher die Berufung auch im gegenständlichen strittigen Punkt als unbegründet abzuweisen.

Tz 6 NS

Unter Tz 6 NS brachte der Außenprüfer zu den negativen Einkünften aus dem Gewerbebetrieb „C. & D. KG“, die in Höhe von € 9.675,19 für das Jahr 2003, € 7.315,96 für das Jahr 2004 und € 5.050,03 für das Jahr 2005 beantragt worden waren, vor, diese hätten laut vorliegender Berufungsentscheidung - das Verwaltungsgerichtshofurteil sei noch ausstehend - nicht berücksichtigt werden können.

Mit der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 verwies der Bw., um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 bzw. auf die damit im Zusammenhang stehende Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof vom 21. Oktober 2004, welche bis dato noch nicht erledigt worden sei.

Zur Tz 6 NS, zu der der Betriebsprüfer in der Stellungnahme ins Treffen geführt hatte, der Ausständigkeit der Verwaltungsgerichtshofentscheidung mit vorläufigen Einkommensteuerbescheiden Rechnung getragen zu haben, sei auf das abweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. September 2009, 2004/13/0139, verwiesen, dem folgender Sachverhalt ersichtlich war:

„In einer Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 1995 machte der Bf. im November 1994 geltend, die zum 30. Oktober 1994 erstellte Zwischenbilanz der KG, deren Wirtschaftsjahr von April 1994 bis März 1995 laufe, weise einen Verlust von S 6.800.000 aus.

Durch den 20 %igen Kommanditanteil des Bf. werde sich voraussichtlich eine die Höhe der sonstigen Einkünfte übersteigende Verlustzuweisung ergeben.

In seiner im November 1995 an das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk gerichteten (berichtigten) Einkommensteuererklärung für 1994 gab er an, sein Anteil an den Verlusten der KG habe im Jahr 1994 S 6,989.584 betragen, wozu er eine Kopie der entsprechenden Beilage zu der an das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk gerichteten Erklärung der Einkünfte der KG vorlegte. Sein Kapitalkonto sei bei seinem Ausscheiden im Dezember 1994 mit S 32.919 negativ gewesen.

In der Einkommensteuererklärung für 1995 machte der Bf. im Oktober 1996 keine negativen Einkünfte im Zusammenhang mit der KG geltend.

In der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid 1997 brachte er im Juli 1997 vor, im Jahr 1997 sei "aufgrund der Beteiligung an der ... KG (nachträgliche Werbungskosten)" sowie einer weiteren Beteiligung mit einem Verlust von rund S 1.500.000 zu rechnen. Dazu übermittelte er in Kopie die im Mai 1995 gegen ihn als Bürgen der KG erhobene Klage der G. Bank, seine Klagebeantwortung und den Vergleich vom November 1995, der ihn zur Zahlung von S 1.500.000 binnen 14 Tagen, je S 1.333.333 bis 30. Juni 1996 und 30. Juni 1997 und S 833.334 zuzüglich 8,25 % Zinsen aus S 5.000.000 (für den Zeitraum 23. August 1994 bis 2. November 1995) bis zum 30. Juni 1998 verpflichtete. Aus der Klagserzählung ging hervor, dass über das Vermögen der inzwischen als Einzelunternehmen protokollierten früheren KG im März 1995 das Ausgleichsverfahren eröffnet worden sei. Die Inanspruchnahme des Bf. gründe sich auf eine mit S 5.000.000 zuzüglich Nebengebühren begrenzte Bürgschaft vom 21. Mai 1992 für den insgesamt viel höheren Kredit der KG. Der Vergleich enthielt eine Bezugnahme auf den über das Vermögen der Hauptschuldnerin mittlerweile eröffneten Konkurs. In der Einkommensteuererklärung für 1996 ... führte der Bf. im Jänner 1998 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb "als Beteiligter" an der KG in der Höhe von S 2,974.166 an, was beim Finanzamt mit dem Vermerk "ohne M." versehen wurde. Im Einkommensteuerbescheid 1996 vom 14. Oktober 1998 wurden diese negativen Einkünfte berücksichtigt.

In der Einkommensteuererklärung für 1997 ... führte der Bf. im Juli 1998 negative Einkünfte aus der Beteiligung an der KG in der Höhe von S 2,614.998 an, was beim Finanzamt mit dem Vermerk "ohne Mitt." versehen und im Einkommensteuerbescheid 1997, der zugleich mit dem für das Vorjahr erging, berücksichtigt wurde.

In der Einkommensteuererklärung für 1998 machte der Bf. im August 1999 negative Einkünfte aus der Beteiligung an der KG in der Höhe von S 1,619.955 geltend, wozu er ein Formblatt für eine Beilage zur Erklärung der Einkünfte der KG für 1998 vorlegte, in dem vier Gesellschafter aufschienen und als einziger Betrag der von ihm geltend gemachte Verlustanteil ausgewiesen war. Die Angabe in seiner Erklärung wurde beim Finanzamt wieder mit dem Vermerk "ohne

Mitt." versehen und im ... Einkommensteuerbescheid 1998 vom 7. Oktober 1999 berücksichtigt.

Am 11. Oktober 1999 langte beim Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk die Mitteilung des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk ein, wonach der Anteil des Bf. an den gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellten Verlusten der KG im Kalenderjahr 1994 S 6.976.665 betrage. In einem Aktenvermerk vom 12. Oktober 1999 wurde dazu u. a. festgehalten, die entsprechende Mitteilung für das Jahr 1995 sei "noch ausständig".

In der Einkommensteuererklärung für 1999 ... führte der Bf. im Juni 2000 negative Einkünfte aus der Beteiligung an der KG in der Höhe von S 289.287 an, was er mit einer Beilage gleicher Art wie im Vorjahr belegte. Im ... Einkommensteuerbescheid 1999 vom 21. August 2000 wurden die negativen Einkünfte ... berücksichtigt.

Im Anschluss an ein Telefongespräch vom 13. September 2001 übermittelte der Bf. dem Finanzamt am 2. November 2001 folgende Aufstellung:

"Nachträgliche Betriebsausgaben als Beteiligter der Firma ... KG

Durch die zwangsläufig entstandenen Haftungen sind Zinsbelastungen entstanden, wobei davon ausgegangen wurde dass das gesamte Kapital innerhalb von 10 Jahren zurückgezahlt wird.

Folgende Zahlungen wurden geleistet:

3.1.1996	S 1.500.000,-- G. Kredit (später E. Bank)
1.7.1996	S 1.333.333,-- --"
1.3.1997	S 1.000.000,-- BKS
1.7.1997	S 1.333.333,-- G. Kredit
1.7.1998	S 1.326.071,-- E. Bank

Im Begleitschreiben führte er aus, die Frage, warum "diese Ausgaben bisher als Einkünfte der Personengesellschaft erklärt" worden seien, sei damit zu beantworten, dass ihn das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk zur "Abgabe des E 106a" (Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften) aufgefordert habe. Hiezu legte er in Kopie ein an den Masseverwalter gerichtetes formularmäßiges Begleitschreiben dieses Finanzamtes vom Februar 1999 zur Übermittlung eines entsprechenden Formblattes für das Jahr 1998 vor.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2001 übermittelte der Bf. eine auf die fünf in der Aufstellung vom 2. November 2001 angeführten Zahlungen bezogene Zinsenaufstellung. Er führte dazu aus, die Zinsen würden "aus mehreren Krediten resultieren, von welchen teilweise nur die Zinsen, jedoch noch nicht das Kapital zurückgezahlt wird. Im Hinblick auf das Verwaltungsgerichtshofurteil vom 22. Oktober 1996, worin ausgeführt wird, dass alle Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen sind, habe ich eine Kapitalrückzahlung für zehn Jahre angesetzt und auch nur die damit (verminderten) Zinsen in Abzug gebracht".

Mit Bescheiden vom 30. Jänner und 1. Februar 2002 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 bis 1998 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) von Amts wegen wieder auf und erließ neue Sachbescheide, wobei sich für das Jahr 1998 keine Nachforderung ergab. In der gemeinsamen Begründung dieser Bescheide wurde zur amtswegigen Wiederaufnahme u. a. ausgeführt, es sei hervorgekommen, dass das zuständige Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk infolge Konkurses der KG den Feststellungsakt gelöscht und keine Gewinnfeststellungsbescheide nach [§ 188 BAO](#) erlassen habe. Die Ermittlungen hätten ergeben, dass es sich bei den geltend gemachten Verlusten aus Gewerbebetrieb um die Inanspruchnahme einer Bürgschaft (Kapital- und Zinszahlungen) handle, die als nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) neu zu prüfen bzw. zu beurteilen seien. Die Inanspruchnahme eines Gesellschafters als Bürge führe nicht zu (nachträglichen) Betriebsausgaben, sondern erhöhe als Einlage den Stand des Kapitalkontos, was sich mittelbar auf den Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust auswirke. Erfolge die Heranziehung aus der Bürgschaft erst später, so müsse es im Jahr der Heranziehung zu einer nachträglichen Korrektur des Aufgabegewinnes kommen. Die nach dem Ausscheiden des Beschwerdeführers aus der KG angefallenen Zinsen führten zu nachträglichen negativen Einkünften im Sinne des [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) und seien für die Jahre 1996 bis 1998 entsprechend den nachgereichten Unterlagen angesetzt worden. Die Kapitalrückzahlungen seien nicht anerkannt worden.

In zwei weiteren Bescheiden vom 4. Februar 2002 nahm das Finanzamt auch hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 das Verfahren wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid, wobei zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt wurde, aufgrund der Wiederaufnahme der die Vorjahre betreffenden Verfahren sei der Verlustabzug abzuändern.

Gegen die Bescheide vom 30. Jänner sowie vom 1. und 4. Februar 2002 - mit Ausnahme der Wiederaufnahme für das Jahr 1999 - erhob der Bf. mit Schriftsatz vom 21. Februar 2002 Berufung, wobei er im Wesentlichen vorbrachte, "sämtliche Unterlagen welche zu den geltend gemachten Verlusten geführt haben" seien "dem Finanzamt bereits im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen zur Verfügung gestellt bzw. über Anforderung des Referates übermittelt" worden und das nicht vom Bf. verschuldete Fehlen von Gewinnfeststellungsbescheiden könne nicht zu einer Änderung von Besteuerungsgrundlagen führen. Auch die neue rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes sei nicht richtig, weil die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft nach dem Ausscheiden aus dem Unternehmen erfolgt und die Annahme einer Einlage daher denkmöglich sei. Selbst dann, wenn noch eine Beteiligung am Unternehmen bestanden hätte, würde die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft angesichts der Uneinbringlichkeit beim Unternehmen aber einen bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigenden Forderungsausfall bedeuten.

Die belangte Behörde nahm Einsicht in den Veranlagungsakt der KG und hielt dem Bf. mit Schreiben vom 25. März 2003 vor, am 15. Dezember 1995 sei der Jahresabschluss für das Rumpfwirtschaftsjahr April bis Dezember 1994 eingereicht worden. Darin scheine unter Finanzanlagen - Beteiligungen - Sonstige ein Posten von S 6.500.000 mit der Bezeichnung "Übernommener Kredit ÖCI Ges. Dr. H.S." auf. Auf dem Kapitalkonto des Bf. sei dieses "Darlehen ÖCI" als Einlage ausgewiesen. Beim Ausscheiden des Bf. sei sein negatives Kapitalkonto von S 32.919 nach Abzug des aliquoten Freibetrages als Veräußerungsgewinn behandelt worden. Mit seiner Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid 1997 habe der Bf. Klage, Klagebeantwortung und Vergleich aus dem von der Rechtsnachfolgerin des ÖCI wegen S 5.000.000 zuzüglich Zinsen gegen ihn geführten Prozess vorgelegt, und schließlich habe er im Schreiben vom 2. November 2001 Zahlungen in der Höhe von insgesamt S 6,492.737 aufgelistet. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass dem Bf. der Vergleich (vom November 1995) bei Abgabe der Steuererklärungen 1994 für die KG (am 15. Dezember 1995) bereits bekannt gewesen sei. Er habe "daher" die auf Grund des Vergleichs zu erwartenden Zahlungen nebst Zinsen als Einlage auf seinem Kapitalkonto berücksichtigt. Dadurch sei der Negativstand des Kapitalkontos fast zur Gänze abgedeckt worden, woraus sich ein zu vernachlässigender Veräußerungsgewinn ergeben habe. Die "nunmehrige Geltendmachung der Haftungszahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben" würde daher ihre "Doppelerfassung" bewirken. Es sei daher "beabsichtigt, in der Berufungsentscheidung weder Kapitalrückzahlungen noch auch die vom Finanzamt angesetzten Zinsenzahlungen zu berücksichtigen".

Der Bf. antwortete mit Schreiben vom 9. April 2003, er habe "im Zuge des Konkurses" der KG einen ÖCI-Kredit "persönlich übernommen" und zahle diesen laufend zurück. Die anfallenden Kapitalraten und Zinsen seien jedoch nicht als nachträgliche Betriebsausgaben angesetzt worden, weil der "übernommene Kredit" zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet worden sei und eine Geltendmachung daher - wie von der belangten Behörde ausgeführt - zu einer Doppelerfassung führen würde. Das Gerichtsverfahren habe hingegen eine im Jahr 1992 eingegangene Bürgschaft (gemeint: für einen anderen Betrag) betroffen.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2003 übermittelte der Bf. einer Prüferin des Finanzamtes Unterlagen über die - seiner Darstellung nach - zwei verschiedenen Kredite (und einen dritten Kredit). Zu dem Kredit, dessen Zinsen nicht geltend gemacht worden seien, brachte er nun vor, der Ausgleich seines Kapitalkontos sei durch die "Aufnahme" dieses Kredites bei der G. Bank erfolgt. Dazu übermittelte er in Kopie "Schuldschein und Pfandurkunde" vom 10. Mai 1993, betreffend die erfolgte Zuzahlung eines Darlehens in der Höhe von S 5.000.000 an ihn in bar. Die Tilgung des Darlehens sollte dieser Urkunde zufolge zur Gänze am 1. Jänner 2008 erfolgen. Bezüglich des damit nicht zu verwechselnden Kredites der KG, für den er als Bürge herangezogen worden sei, übermittelte er die ersten beiden Seiten der bereits aktenkundigen

Klage vom Mai 1995 und ein Konvolut Kontoauszüge mit Sollzinsen und Überziehungsprovisionen auf seinem Konto bei der A. Bank im Zeitraum April 1994 bis Ende 1996.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2003 übermittelte der Bf. der Prüferin u.a. Belege über einzelne der in Erfüllung des Vergleichs geleisteten Zahlungen sowie eine Bestätigung der Rechtsnachfolgerin der G. Bank vom 9. Dezember 1999, wonach er den Vergleich durch Zahlung von insgesamt S 5.492.736,68 zur Gänze erfüllt habe. Eine "Scheckeinreichung vom 16. März 1993 über S 6.500.000" müsse er noch bei der Bank anfordern.

Schließlich übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 30. April 2004 noch einen Beleg über die erste Zahlung zur Erfüllung des Vergleiches (S 1.500.000) am 20. November 1995.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2004 hielt die belangte Behörde dem Bf. vor, als Beleg für die persönliche Übernahme eines Kredites habe er einen Scheck vom 16. Juni (nicht März) 1993 über S 6.522.320 vorgelegt (über den sich im vorgelegten Arbeitsbogen der Prüferin nur undatierte Notizen finden; der Scheck selbst und die Umstände seiner Vorlage sind nicht aktenkundig). Es sei aber nicht ersichtlich, zur Abdeckung welcher Beträge dieser Scheck gedient haben solle. Bei so hohen Beträgen sei "nicht nachvollziehbar, warum nicht Maßnahmen zur Beweissicherung getroffen worden sind". "Gegen eine Entkräftung der Doppelerfassung" spreche "auch", dass der Bf. im Konkurs der Hauptschuldnerin nur eine Forderung von S 7.237.500 angemeldet habe. Da "also in keiner Weise die Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Beträge nachgewiesen oder auch nur glaubhaft gemacht" worden sei, beabsichtige die belangte Behörde für den Fall, dass die Berufung nicht zurückgezogen werde, nach wie vor, weder Kapitalrückzahlungen noch die vom Finanzamt angesetzten Zinsenzahlungen zu berücksichtigen. Der Bf. antwortete mit Schreiben vom 28. Juli 2004, aus der Auffüllung des negativen Kapitalkontos habe sich keine Forderung ergeben, deren Anmeldung im Konkurs möglich gewesen wäre. Was die Frage der "Beweissicherung" anlange, so sei "die in Rede stehende Zahlung bereits vor elf Jahren" geleistet worden und "auf dem vorgelegten Zahlungsbeleg" sei als Zahlungsgrund die KG vermerkt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, ohne die erstinstanzlichen Bescheide abzuändern. ... Zu den neuen Sachbescheiden führte die belangte Behörde zunächst unabhängig von der Annahme einer Doppelerfassung aus, die Bürgschaftsleistung hätte sich auf den Stand des Kapitalkontos ausgewirkt und zu einem Veräußerungsverlust geführt, wenn "die Verpflichtung zur Bürgschaftsleistung bereits am Bilanzstichtag zum 31. Dezember 1994 der ... KG erkennbar gewesen wäre". Dies sei "eindeutig zu bejahen", weil etwa zweieinhalb Monate später der Ausgleich eröffnet und der Bf. kurz darauf in Anspruch genommen worden sei. Wie schon im Vorhalt vom 25. März 2003 aufgezeigt, sei dem Bf. bei Abgabe der Feststellungserklärung 1994 (am 15. Dezember 1995) auch schon die genaue Höhe des zu leistenden Betrages bekannt gewesen. "Damit hätte aber der Bürg-

schaftsbetrag bereits zu diesem Zeitpunkt das Kapitalkonto mindernd angesetzt werden müssen. Somit kann dem Finanzamt schon aus diesem Grund im Ergebnis nicht entgegen getreten werden, wenn es die Kapitalrückzahlungen in den Streitjahren nicht als nachträgliche Betriebsausgaben berücksichtigt hat."

Darüber hinaus begründete die belangte Behörde, weshalb sie weiterhin von einer "Doppelerfassung der Bürgschaftszahlungen" ausgehe. In der Bilanz der KG zum 31. Dezember 1994 sei auf dem Kapitalkonto des Bf. ein Betrag von S 6.500.000 unter der Bezeichnung "Darlehen ÖCI" als Einlage verbucht worden. "Auffallend" sei, dass dies in etwa der Summe der laut Beilage zum Schreiben vom 2. November 2001 geleisteten Zahlungen von insgesamt S 6.492.737 entspreche.

Was der Bf. dagegen in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. April 2003 vorgebracht habe, widerspreche den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, weil sein Kapitalkonto zum 31. März 1992 noch positiv gewesen und erst durch Verlustzuweisungen der Folgejahre negativ geworden sei und der Bf. nicht verpflichtet gewesen wäre, es aufzufüllen. Es sei daher zu schließen, dass "in Wahrheit die laut dem Bw. seit 1992 bestehende Bürgschaftsverpflichtung eingebucht" worden sei. Dies sei für die belangte Behörde auch die Erklärung dafür, dass im Konkurs nur eine Forderung von S 7.237.500 angemeldet worden sei und in der Klagebeantwortung des Bf. die dort behauptete Sittenwidrigkeit der Inanspruchnahme durch die Bank nicht auch auf die bereits erfolgte Auffüllung des Kapitalkontos gestützt worden sei.

Mit dem Schreiben vom 30. Oktober 2003 habe der Bf. einen mit 10. Mai 1993 datierten "Schuldschein und Pfandurkunde" vorgelegt, wobei aber der Verwendungszweck des Darlehens nicht angeführt, der behauptete Konnex schon aus zeitlichen Gründen äußerst unwahrscheinlich und auch keine betragsmäßige Übereinstimmung gegeben sei.

Mit den Schreiben vom 16. Dezember 2003 und vom 30. April 2004 habe der Bf. nur den Zinsaufwand sowie die unstrittige Tatsache dokumentiert, dass er die aus dem Vergleich geschuldeten Zahlungen geleistet habe. Was den von ihm "weilers" vorgelegten "Scheck vom 16. Juni 1993 über S 6.522.320" anlange, so sei nicht ersichtlich, zur Abdeckung welcher Beträge dieser Scheck gedient haben solle.

Zusammenfassend sei als erwiesen anzusehen, dass "es tatsächlich zu einer Doppelerfassung gekommen ist". Dafür spreche auch, dass es für den mit den steuerlichen Vorschriften vertrauten Bf. (gemeint: im Falle des Zutreffens seiner Behauptungen) leicht gewesen wäre, das Vorliegen getrennter Kredite zweifelsfrei nachzuweisen. Das Finanzamt sei seiner Ermittlungspflicht in vollem Umfang nachgekommen, während der Bf. Offenlegungspflichten verletzt habe, wobei auch auf die über die Siebenjahresfrist hinaus bestehende Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen gemäß [§ 132 Abs. 1 zweiter Halbsatz BAO](#) verwiesen werde.

Sei "als erwiesen anzusehen, dass eine Doppelerfassung vorliegt," so bestehe "keine Möglichkeit, die Kapitalrückzahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG zu erfassen".

Bezüglich der Zinsen sei "zu beachten, dass diese mit hoher Wahrscheinlichkeit ebenfalls in der im Rumpfwirtschaftsjahr 1994 gebuchten Einlage erfasst waren. Da aber die Berücksichtigung von erst in Zukunft anfallenden Zinsen zu diesem Zeitpunkt unzulässig war, kann der Bw. die Zinsen als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG geltend machen". Gegen diesen Bescheid richtet sich insoweit, als er die Jahre 1996, 1997 und 1999 betrifft, die vorliegende Beschwerde, deren Begründung ... lautet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist im Hinblick auf die Bestimmungen des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) nicht gedeckt. Wie in der Berufungsentscheidung ausgeführt wird, hat das Finanzamt erst später erkannt, dass kein Feststellungsbescheid ergehen wird und sieht darin eine nachträglich hervorgekommene Tatsache. ... Denn dass kein Feststellungsbescheid für die ... KG wegen deren Konkurses 1995 mehr ergehen würde, war dem zuständigen Finanzamt bereits 1995 im Zuge des Konkurses bekannt, also lange vor Ergehen des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 1996 vom 14. Oktober 1998. ...

Wenn ... der Unabhängige Finanzsenat davon ausgeht, dass eine Doppelerfassung der Bürgschaftszahlungen vorliegt, so lässt es den Schluss zu, dass die vorgelegten Unterlagen und Bankbestätigungen offensichtlich verwechselt wurden. Aus den vorgelegten Unterlagen ist eindeutig ersichtlich, dass keine Doppelerfassung vorliegt. Der Vorwurf, ich hätte meine Kommanditeinlage nicht auffüllen zu brauchen, wurde erstmals in der Berufungsentscheidung vom 13. September 2004 erhoben. Daher kann ich hiezu erst jetzt Stellung nehmen. Die Firma ... KG, bei welcher ich als Kommanditist beteiligt war, war eines der ältesten und renommiertesten Autohäuser Wiens. Erst durch einen Neubau des Betriebsobjektes sowie Fehler des damaligen Geschäftsführers und Komplementärs kam es zu Zahlungsschwierigkeiten. Es war zum damaligen Zeitpunkt noch mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass der Betrieb zu retten ist. Dies hat jedoch einer Kapitalzufuhr bedurft, die im Zuge der Auffüllung des negativen Kapitalkontos stattgefunden hat. Da die zu erwartenden Gewinne aufgrund der Größenordnung des Betriebes die Kapitaleinlage wesentlich überstiegen hätten, wurde diese von mir auch getätigt. Dass sich dies nachträglich als Fehlinvestition herausgestellt hat, kann nunmehr nicht zu einer steuerlichen Doppelbelastung führen.

Völlig unverständlich ist weiters der Vorhalt, ich hätte die Auffüllung des negativen Kapitalkontos als Konkursforderung geltend machen müssen. Es sollte dem Finanzamt bekannt sein, und ich habe dies bereits auch in meiner Anfragenbeantwortung dargelegt, dass die Auffüllung eines negativen Kapitalkontos keine Konkursforderung darstellt, und daher vom Masse-

verwalter auch niemals angenommen worden wäre. Wieso dies als Beweis für eine Doppelerfassung dienen soll, ist nicht nachvollziehbar.

Weiters wurde im Vorhalt vom 6. Juli 2004 der Beleg als Nachweis für die Schuldübernahme vorgelegt. Auf diesem Beleg ist auch der Vermerk "(Namensteile der Firma der KG)" angeführt. Die nunmehrige Anmerkung in der Berufungsentscheidung, es wäre nicht zu erkennen, zur Abdeckung welcher Beträge die S 6.522.320 gedient haben, ist erstens unrichtig und zweitens geht schon aus dem Zeitpunkt der Scheckdatierung hervor, dass es sich hierbei nur um die Abdeckung des negativen Kapitalkontos handeln kann. Der Vorwurf einer Doppelerfassung ist somit eindeutig widerlegt.

Der weitere Vorwurf, ich hätte der Betriebsprüfung 'nur nicht aussagende Unterlagen vorgelegt', ist ebenso unverständlich wie die anderen Ausführungen in der Berufungsentscheidung. Wenn von der Betriebsprüfung dem Finanzamt für Gebühren- und Verkehrssteuern vorgelegte Kreditverträge und von der Bank abgestempelte Zahlungsbelege und Zinsvorschreibungen von Bankinstituten als 'nicht aussagekräftige Unterlagen' bezeichnet werden, so ergibt sich die Frage, welche Unterlagen für den Unabhängigen Finanzsenat als aussagekräftig gelten. Eine Verletzung der Offenlegungspflicht gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) liegt daher nicht vor. Dass mir allerdings weitere Unterlagen aus der Buchhaltung der 1995 in Konkurs gegangenen ... KG nicht zur Verfügung stehen, ist ein Umstand, welchen mir vorzuwerfen dem Billigkeitsgebot des [§ 20 BAO](#) widerspräche.

Im Hinblick auf die o.a. Umstände ersuche ich, ..."

rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Mit dem Erkenntnis vom 30. September 2009, 2004/13/0139, begründete der Verwaltungsgerechtshof die Abweisung der Beschwerde des Bw. wie folgt:

„In der Sache selbst genügt es angesichts des vom Bf. im Verwaltungsverfahren eingenommenen Standpunktes, auf den Vorwurf der "Doppelerfassung" einzugehen, dem der Bf. mit der Behauptung zweier verschiedener Kredite entgegenzutreten versuchte. Dass der Bf. den gerichtlichen Vergleich erfüllt hat, steht außer Streit. Der Behauptung, es sei bei der in An-

spruch genommenen Bürgschaft nicht um den Betrag gegangen, den er im Innenverhältnis zur KG schon im Jahr 1994 übernommen gehabt habe, ist die belangte Behörde hingegen nicht gefolgt. Die Gründe dafür halten der auf eine Schlüssigkeitsprüfung beschränkten Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof stand. Im Schreiben vom 9. April 2003 behauptete der Bf., die ihm vorgehaltenen Angaben im Jahresabschluss für das Rumpfwirtschaftsjahr 1994 hätten sich auf einen Kredit "bei der ÖCI" bezogen, den er "im Zuge des Konkurses" - womit nur der Ausgleichseröffnung im März 1995 vorangegangene Entwicklungen gemeint sein konnten - "übernommen" habe und laufend zurückzahle. Über diesen nunmehr ihn selbst betreffenden Kredit hätte der Bf. somit Einzelheiten wissen und Unterlagen besitzen müssen. Mit dem Schreiben vom 30. Oktober 2003, in dem dann - im Widerspruch zu der ihm vorgehaltenen Bezeichnung "übernommener Kredit ÖCI" - von der "Aufnahme" eines Kredites (und nicht bei dem zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existierenden ÖCI, sondern bei dessen Rechtsnachfolgerin) durch den Bf. zum Zweck des Ausgleichs seines Kapitalkontos die Rede war, übermittelte er Unterlagen über die Zuzählung eines Darlehens an ihn im Mai 1993, dessen Zuordnung zu den ihm vorgehaltenen Angaben im Jahresabschluss die belangte Behörde schon aus zeitlichen Gründen nicht nachvollziehbar finden musste. Inwiefern ihr in dieser Hinsicht ein Denkfehler unterlaufen sei, wird in Bezug auf diese vom Bf. vorgelegten Unterlagen in der Beschwerde nicht dargetan. Der Beschwerde ist auch nicht zu entnehmen, wie es sich bei einem Scheck vom März oder Juni 1993 um den laut Jahresabschluss 1994 in diesem Jahr vom Bf. "übernommenen Kredit ÖCI" handeln solle, den er seinen Behauptungen zufolge zusätzlich zu den Zahlungen aus dem einen anderen Kredit betreffenden Vergleich laufend zurückzahle.

Mit dem oben zitierten Verwaltungsgerichtshoferskenntnis wurde jene Ungewissheit der Antwort auf die strittige Rechtsfrage, aufgrund dieser die Abgaben mit Bescheiden gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig festgesetzt worden waren, beseitigt. Gab die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so waren die vorläufigen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) für endgültig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. März 2011