



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/0624-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw erzielte im Berufungsjahr 1995 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma F-GmbH.

In der Einkommensteuererklärung für 1995 beantragte der Bw u.a. bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit die Absetzung des Verlustes eines Geschäftsanteiles iHv. 249.999,00 S sowie die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995, datiert mit 9. Mai 1997, wobei die als "Verlust Geschäftsanteil" bezeichnete Ausgabe sowie der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass der beantragte Verlust des Geschäftsanteiles iHv. 249.999,00 S im Jahr 1995 keinen Aufwand dargestellt habe. Weiters stehe der Alleinverdienerabsetzbetrag für 1995 nicht zu, da die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt seien.

Mit Schreiben vom 28. Mai 1997 ersuchte der steuerliche Vertreter um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 30. Juni 1997.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 19. Juni 1997 richtete sich gegen die Nichtanerkennung des Verlustes aus der Veräußerung des Geschäftsanteiles an der Firma F-GmbH. Hauptzweck der Firmengründung sei für den Bw die zukünftige Absicherung seiner selbstständigen Vertretertätigkeit durch gesellschaftsrechtliche Beteiligung und damit untrennbar verbunden die Einnahmenerzielung als Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen. Der Bw erziele somit Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit. Die 50 %ige Beteiligung stelle notwendiges Betriebsvermögen dar, da ohne die Beteiligung der Bw nicht Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit erzielen würde, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Der Verkauf der Anteile um 1,00 S sei nicht gewollt gewesen, da niemand gerne einen Verlust iHv. ca. 250.000,00 S in Kauf nehme. Weiters werde beantragt, einen Betrag von 160.000,00 S als Betriebsausgaben anzuerkennen. Es habe sich dabei um einen Vergleich gehandelt, der am 20. Mai 1997 zwischen dem Bw und der Firma F-GmbH abgeschlossen worden sei. Der Bw habe von den Akontozahlungen iHv. 330.000,00 S aufgrund des Vergleiches 100.000,00 S zurückzahlen müssen. Die dabei angefallenen Rechtskosten iHv. 60.000,00 S seien ebenfalls als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Da eine Betriebsaufgabe vorgelegen sei, seien die Kosten nicht im Jahr der Bezahlung, sondern im Jahr der Aufgabe zu berücksichtigen. Es werde beantragt, die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit anstelle wie bisher mit 473.132,00 S mit 63.133,00 S festzusetzen.

Der Berufung beigelegt wurde einer Vergleichsausfertigung vom 20. Mai 1997 (in Kopie), aus der hervorgeht, dass die beklagte Partei, nämlich der Bw, der klagenden Partei, der Firma F-GmbH, einen Betrag von 100.000,00 S zu bezahlen habe, wobei mit diesem Vergleich sämtliche wechselseitigen Ansprüche zwischen den Parteien bereinigt und verglichen seien, sowie weiters eine Zahlungsbestätigung über 100.000,00 S vom 6. Juni 1997 (ebenfalls in Kopie). Weiters wurden zwei Schreiben einer Rechtsanwaltskanzlei (in Kopie) vorgelegt, eines vom 22. Mai 1997, aus dem die in Zusammenhang mit der F-GmbH aufgelaufenen

Prozesskosten iHv. 60.000,00 S hervorgehen sowie eines vom 12. Juni 1997, in dem schriftlich bestätigt wird, dass durch die Bezahlung des Betrages von 100.000,00 S der Geschäftsführervorschuss (330.000,00 S) als zurückbezahlt betrachtet werden könne.

Mit Vorhalt vom 4. März 1999 ersuchte das Finanzamt den Bw den Kauf- bzw. Abtretungsvertrag, mit dem der 250.000,00 S GmbH-Anteil an die F-GmbH um 1,00 S verkauft wurde, zur Einsichtnahme vorzulegen. Weiters wurde der Bw ersucht, den geringen Wert des immerhin 50 % betragenden Anteiles zu erklären, immerhin sei der Bw selbst Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen, sowie die Frage zu beantworten, warum nicht der Bw selbst vom anderen Gesellschafter dessen Anteil um 1,00 S erworben habe.

Mit Schreiben vom 9. April 1999 übermittelte der steuerliche Vertreter eine Kopie der Vollmacht über die Abtretung der GmbH-Anteile (Nominale 250.000,00 S) um 1,00 S. Der Bw habe die beiliegende Vollmacht zwar unterschrieben, der mit Maschine geschriebene Absatz sei jedoch erst im Nachhinein eingefügt worden. Da für die nachträgliche Ergänzung auf Seiten des Bw keine Zeugen vorhanden seien, habe sich der Bw mit der Abtretung um 1,00 S abfinden müssen. Die Beantwortung der restlichen Fragen auf dem Schreiben seien durch die dargestellten Umstände hinfällig geworden.

Mit Vorhalt vom 16. Juni 1999 stellte das Finanzamt dem Bw die Fragen, wofür er im Jahre 1995 neben dem laufenden Geschäftsführerbezug noch ein Geschäftsführerbezug a conto in der Höhe von 330.000,00 S erhalten habe, sowie von welcher Firma er im Jahre 1996 Geschäftsführerbezüge iHv. 60.000,00 S bezogen habe. Weiters forderte das Finanzamt den Bw auf, den Kauf- bzw. Abtretungsvertrag vorzulegen.

Das Finanzamt erinnerte den Bw mit Schreiben vom 4. August 1999 daran, die fehlenden Ergänzungen bis längstens 27. August 1999 vorzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. September 1999 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 als unbegründet ab. Der Bw sei gebeten worden, an der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken und den Kauf- bzw. Abtretungsvertrag vorzulegen. Der Bw habe jedoch keinen dieser Vorhalte beantwortet und den betreffenden Vertrag nicht vorgelegt. Somit habe der Bw sein Berufungsvorbringen nicht entsprechend bewiesen und die Bedenken des Finanzamtes nicht ausgeräumt.

Mit Schreiben vom 16. September 1999 stellte der steuerliche Vertreter den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei die inhaltlichen Ausführungen den in der Berufung getätigten Äußerungen entsprochen haben. Weiters wurde mitgeteilt, dass der Bw im Jahr 1995 einen Betrag von 330.100,00 S als Gehaltsvorschuss

(überwiesen von seinem Rechtsanwalt) bekommen habe. Da dieser Gehaltsvorschuss nie an die Firma F-GmbH zurückbezahlt worden sei, seien diese Einnahmen als Einkünfte zu versteuern. Der Abtretungsvertrag werde umgehend nachgereicht. Die Geschäftsführerbezüge iHv. 60.000,00 S würden die Firma E-GmbH, welche der Bw im Jahr 1996 gegründet habe, betreffen.

Der im Vorlageantrag vom 16. September 1999 angesprochene Abtretungsvertrag wurde mit Schreiben vom 22. September 1999 nachgereicht.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2003 wies der Unabhängige Finanzsenat den Bw nochmals darauf hin, dass er im Jahr 1995 neben dem Geschäftsführergehalt auch eine Akontozahlung iHv. 330.000,00 S erhalten habe, obwohl er seine Geschäftsführertätigkeit mit September 1995 beendet habe. Um Stellungnahme werde ersucht. Ansonsten würde der Verdacht nahe liegen, dass der Wert der Beteiligung zumindest der Höhe der Einlage entsprochen habe, da die Akontozahlung in Zusammenhang mit der Abtretung des GmbH-Anteiles zu sehen sein dürfte. Weiters wurde dem Berufungswerber vorgehalten, dass die Rückzahlungsverpflichtung der 100.000,00 S mit Ende der Geschäftsführertätigkeit im September 1995, also mit Ende des Rumpfwirtschaftsjahres, noch nicht gedroht habe (und daher im Jahr 1995 nicht berücksichtigt werden könne). Um Stellungnahme und Nachweis werde ersucht.

Mit Schreiben vom 20. November 2003 brachte der Bw vor, dass er im Jahr 1995 keineswegs 330.000,-- S erhalten habe. Nach der Verhandlung habe er an die Fa. F-GmbH ca. 120.000,-- S bezahlt, weitere Unterlagen müssten vom Anwalt eingeholt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) "Verlust Geschäftsanteil" iHv. 249.999,00 S:

Strittig ist, ob der im Jahr 1995 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer) geltend gemachte "Verlust Geschäftsanteil" iHv. 249.999,00 S als Betriebsausgabe absetzbar ist (Ansicht des Bw) oder nicht (Ansicht des Finanzamtes).

Der "Verlust Geschäftsanteil" ergibt sich lt. Aktenlage aus der Differenz zwischen der vom Berufungswerber getätigten Einlage in die GmbH iHv. 250.000,00 S und der Abtretung eben dieses Anteiles um 1,00 S (vgl. Notariatsakt vom 16. November 1995).

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 normiert, dass Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben setzen einen Wertabgang (Vermögensabgang) voraus (Quantschnigg/Schuch, Kommentar zum EStG 1988, § 4 Rz.34).

Der Aufwand, hier der Wertverlust der Beteiligung des Bw, muss nachgewiesen werden, oder wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft gemacht werden (Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen Sd. § 138 BAO).

Der Bw behauptet selbst, dass der Verkauf der Anteile um 1,00 S nicht gewollt war, da niemand gerne einen Verlust iHv. ca. 250.000,00 S in Kauf nehme (Berufungsschrift vom 19. Juni 1997). Weiters gab der Bw an, eine Art Blankovollmacht unterschrieben zu haben. Er musste sich dadurch mit der Abtretung um 1,00 S abfinden (Schreiben vom 9. April 1999). Der Berufungswerber deutet damit selbst an, dass der Wert seiner Beteiligung im Abtretungszeitpunkt nicht 1,00 S betragen habe, sondern bedeutend höher gewesen ist.

Da der Bw im Jahr 1995 trotz Einstellen der Geschäftsführertätigkeit neben seinem Geschäftsführergehalt auch eine Akontozahlung iHv. 330.000,00 S erhalten hat (vgl. Beilage zur Einkommensteuererklärung 1995), wurde dieser ersucht, den Grund für diese Akontozahlung bekannt zu geben. Weiters wurde ihm vorgehalten, dass der Verdacht naheliege, dass die Akontozahlung in Zusammenhang mit der Abtretung des GmbH-Anteiles stehe und angenommen werden könne, dass der Wert der Beteiligung zumindest der Höhe der Einlage entsprochen habe.

Dem Bw wurde ausreichend Zeit eingeräumt, den Grund für die erhaltene Akontozahlung zu nennen bzw. Einwände gegen die Behauptung, dass der Wert der Beteiligung zumindest der Höhe der Einlage entsprochen habe, vorzubringen.

Der Bw ist dieser Aufforderung lediglich insofern nachgekommen, als er mit Schreiben vom 20. November 2003 einwendet, dass er im Jahr 1995 keineswegs 330.000,-- S erhalten habe, weitere Ausführungen, insbesondere zum Wert der gegenständlichen Beteiligung, hat der Bw jedoch nicht getätigt.

Der Einwand des Bw, er habe im Jahr 1995 keineswegs 330.000,-- S erhalten, widerspricht seinen Angaben in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1995, in der Berufung vom 19. Juni 1997, im Schreiben vom 12. Juni 1997 (von einer Rechtsanwaltskanzlei) sowie im Vorlageantrag vom 16. September 1999, wobei in sämtlichen Schreiben das Gegenteil behauptet und auf den im Jahr 1995 erhaltenen Geschäftsführergehaltsvorschuss Bezug genommen wird, und ist daher als unglaubwürdig zurückzuweisen.

Es wäre Sache des Bw gewesen, den Verlust aus der Abtretung der gegenständlichen Beteiligung dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, § 4, Rz. 269, 270).

Da der Bw mit Schreiben vom 20. November 2003 überhaupt bestreitet, im Jahr 1995 eine Akkontozahlung von 330.000,-- S erhalten zu haben, dieser Einwand jedoch als unglaublich zurückgewiesen wurde, ist letztlich auch ungeklärt geblieben, warum der Bw eine Zahlung iHv. 330.000,-- S erhalten hat. Ungeklärt ist auch geblieben, ob durch die vom Bw getätigte Bezahlung von 100.000,-- S an die F-GmbH der Geschäftsführervorschuss iHv. 330.000,-- S als zurückbezahlt betrachtet werden kann (vgl. Schreiben vom 12. Juni 1997), da zu einem späteren Zeitpunkt und zwar im Vorlageantrag vom 16. September 1999 das Gegenteil behauptet wird, nämlich dass der Gehaltsvorschuss nie an die F-GmbH zurückbezahlt worden ist.

Der Bw hat in seiner Eingabe weder den Grund für die erhaltene Akkontozahlung genannt noch weitere Einwände gegen die Annahme, dass der Wert der Beteiligung zumindest der Höhe der Einlage entsprochen hat, vorgebracht.

Dadurch hat der Bw aber auch auf die Geltendmachung weiterer Argumente bzw. Beweismittel verzichtet, sodass der geltend gemachte "Verlust Geschäftsanteil" iHv. 249.999,00 S mangels Nachweises nicht als Betriebsausgabe iSd. § 4 Abs.4 EStG 1988 absetzbar ist.

In Bezug auf die Klärung der Frage, ob ein Verlust aus dem Verkauf der Beteiligung dem Grunde nach bei den Einkünften eines Geschäftsführer- Gesellschafters abzugsfähig ist, vertritt der Bw die Ansicht, dass seine 50 %ige Beteiligung an der F-GmbH notwendiges Betriebsvermögen dargestellt habe, da diese Beteiligung notwendig gewesen sei, um überhaupt Einkünfte als Geschäftsführer erzielen zu können, ansonsten hätte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit erzielt. Der Verlust aus dieser Beteiligung sei daher bei den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit abzugsfähig.

Der Argumentationslinie des Bw wird jedoch nicht gefolgt. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25.10.1994, 94/14/0071, Gegenteiliges judiziert, nämlich dass die (wesentliche) Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers an seiner Gesellschaft kein notwendiges Betriebsvermögen bei seinen Einkünften aus selbstständiger Arbeit darstelle.

Unter Anlehnung an das o.a. Judikat des Verwaltungsgerichtshofes wird auch die gegenständliche Beteiligung des Bw an der F-GmbH nicht als notwendiges Betriebsvermögen gewertet.

Der Einwand des Bw, dass er ohne Eingehen der (wesentlichen) Beteiligung an der F-GmbH nicht Geschäftsführer derselben geworden wäre und in Folge keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielt hätte, geht ins Leere, da die (wesentliche) Beteiligung nur ein

Merkmal der Einkunftsquelle darstellt. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter einer Einkunftsquelle dienen, setzt die Einkunftsquelleneigenschaft voraus und ist gesondert davon zu beantworten, ob eine Einkunftsquelle besteht. Der Bw bestreitet auch nicht, dass er ohne Eingehen der (wesentlichen) Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit erzielt hätte.

Der Vollständigkeit halber wird daher festgestellt, dass die Beteiligung des Bw an der F-GmbH nicht als notwendiges Betriebsvermögen einzustufen ist, somit der Bw einen Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung bei den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit bereits dem Grunde nach nicht als Betriebsausgabe absetzen kann.

b) Rückbezahlung von Einnahmen aufgrund des Vergleiches vom 20. Mai 1997 iHv. 100.000,00 S sowie Rechtskosten iHv. 60.000,00 S:

§ 19 Abs.2 EStG 1988 legt fest, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind.

Erst in der Berufungsschrift vom 19. Juni 1997 ersucht der Bw um Berücksichtigung eines Betrages von 100.000,00 S, da er diesen lt. dem Vergleich vom 20. Mai 1997 zurückbezahlen habe müssen, sowie um Berücksichtigung der dabei angefallenen Rechtskosten iHv. 60.000,00 S. Bezahlt wurden beide Beträge im Jahr 1997.

Da diese Kosten in der Steuererklärung für 1995 noch nicht geltend gemacht und erst im Laufe des Jahres 1997 bezahlt wurden, wird davon ausgegangen, dass dem Bw die Rückzahlungsverpflichtung im September 1995 mit Einstellen der Geschäftsführertätigkeit noch nicht gedroht hat. Dieser Annahme wurde auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. November 2003 nicht widersprochen.

Die streitgegenständlichen Kosten iHv. 100.000,00 S (aufgrund des Vergleiches) bzw. 60.000,00 S (Rechtsanwaltskosten) sind zeitlich dem Jahr 1997, also dem Jahr der Bezahlung, zuzuordnen und können daher im Jahr 1995 weder als Betriebsausgabe noch als Betriebsaufgabeverlust, die Rückzahlungsverpflichtung hat sich erst zu einem späteren Zeitpunkt ergeben, Berücksichtigung finden.

Eine Berücksichtigung dieser Kosten im Jahr 1997, also im Jahr der Bezahlung, scheidet ebenfalls aus, da hier die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1997 entgegensteht. Zudem wäre auch noch die betriebliche Veranlassung der Klage, die in dem Vergleich gemündet hat, mit dem sich die beklagte Partei, nämlich der Bw, verpflichtet hat, 100.000,00 S an die F-GmbH zu bezahlen, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu

machen. Aus dem vorgelegten Vergleich geht nicht hervor, weshalb der Bw geklagt wurde, sodass auch die betriebliche Veranlassung dieser Ausgaben nicht nachgewiesen ist. Die Zahlung der 100.000,00 S kann sowohl in die betriebliche, als auch in die private Sphäre des Bw fallen, denkbar wäre z.B. eine Klage auf Schadenersatz, die auf einem persönlichen Verschulden des Steuerpflichtigen beruht.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass die in der Berufung nachträglich geltend gemachten Zahlungen iHv. 100.000,00 S bzw. 60.000,00 S das Jahr 1997 betreffen und daher aufgrund des Zufluss-Abfluss-Prinzipes des § 19 EStG 1988 im berufsgegenständlichen Jahr 1995 keine Berücksichtigung finden können, wobei zudem auch die betriebliche Veranlassung dieser Kosten nicht ausreichend nachgewiesen wurde.

Der Berufung war daher insgesamt ein Erfolg zu versagen.

Linz, 3. Februar 2004