



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des FA, betreffend Einkommensteuer für 2002, Verspätungszuschlag für 2002 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2002 und der Vorauszahlungsbescheid 2005 werden abgeändert. Der Verspätungszuschlagsbescheid wird aufgehoben.

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

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt u. a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Beteiligter der D.. Aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärung für 2002 setzte das FA am 6. Oktober 2003 die Einkommensteuer zunächst im Schätzungswege fest. Nach Abgabe der Steuererklärung änderte das FA diesen Bescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2005 ab, ohne jedoch die geänderten Mitteilungen über die gesonderten Feststellungen vom 21. November 2003 (K., Einkünfte aus Gewerbebetrieb € -207,47) sowie vom 15. April 2005 (D., Einkünfte aus selbständiger Arbeit € 8.063,62) zu berücksichtigen.

Gegen diesen Bescheid sowie die gleichzeitig ergangenen Bescheide betreffend Verspätungszuschlag sowie Vorauszahlungen für 2005 wurde Berufung erhoben und die Berücksichtigung von nachträglichen Betriebsausgaben beantragt. In der Begründung wies

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

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

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

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

Da diese Aufwendungen nicht mehr über das Feststellungsverfahren über die Einkünfte von Personengesellschaften berücksichtigt worden seien, müssten diese Aufwendungen folglich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erfasst werden. Er beantrage daher die Berücksichtigung dieser nachträglichen Betriebsausgaben aus den angeführten Gründen, auch unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit, denn das Leistungsfähigkeitsprinzip fordere die Berücksichtigung von Vermögensänderungen, die mit der ehemaligen Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden.

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

Strittig ist, ob Verbindlichkeiten (Rechtsanwalts- und Gerichtskosten, Lieferantenverbindlichkeiten) der ehemaligen W. als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht werden können.

Laut Firmenbuchauszug wurde die W. mit Gesellschaftsvertrag vom 1. März 1991 errichtet, am 8. März 1994 wurde der Konkurs eröffnet und am 23. Juli 1997 aufgehoben. Am 9. Jänner 2004 wurde die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens der Ehegattin des Bw. (RV/1226-W/05) wurden diverse Unterlagen vorgelegt aus denen hervorgeht, dass der W. Kredite in Höhe von insgesamt S 3 Mio. gewährt wurden. Zur Sicherstellung dieser Kredite hat die Ehegattin des Bw. – als Gesellschafterin der W. – die Haftung als Bürge und Zahler im Sinne des § 1357 ABGB übernommen, zu der sie ab Konkurseröffnung bzw. Zahlungsunfähigkeit der W. auch herangezogen wurde.

Die Kreditrückzahlungen wurden ursprünglich im Rahmen der 1998 gegründeten D. als Sonderbetriebsausgaben der Ehegattin des Bw. geltend gemacht, seitens des FA jedoch – als mit dem Betrieb der KEG in keinem Zusammenhang stehend – nicht anerkannt. Insoweit der Bw. ins Treffen führt, dass die Gründung dieser KEG als auch die Vorgangsweise im Zusammenhang mit den Aufwendungen im Einvernehmen mit dem FA erfolgt sei, ist darauf hinzuweisen, dass diese Einwendungen gemäß § 252 Abs. 1 BAO nur im dortigen Verfahren vorgebracht werden können, im gegenständlichen Verfahren aber unbeachtlich sind.

Gemäß § 32 Z 2 erster Teilstrich gehören zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988. D. h. es müssen ehemals Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgelegen sein.

Kapitalgesellschaften sind juristische Personen, hinter denen als Eigentümer natürliche oder juristische Personen stehen. Die Haftung für Gesellschaftsschulden ist auf das Gesellschafts-

vermögen beschränkt. Verluste von Kapitalgesellschaften sind den Gesellschaftern nicht zuzurechnen, sondern grundsätzlich nur bei der Kapitalgesellschaft selbst verwertbar.

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

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

Hinzu kommt im gegenständlichen Fall, dass der Bw. – soweit aus den vorliegenden Unterlagen ersichtlich – weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der W. gewesen ist und insoweit unverständlich bleibt mit welchen ehemaligen Einkünften die beantragten nachträglichen Betriebsausgaben in Zusammenhang stehen sollen. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Wie bereits dargestellt, hat das FA die geänderten Mitteilungen über die gesonderten Feststellungen vom 21. November 2003 (K., Einkünfte aus Gewerbebetrieb € -207,47) sowie vom 15. April 2005 (D., Einkünfte aus selbständiger Arbeit € 8.063,62) noch nicht berücksichtigt. Im Rahmen der gegenständlichen Entscheidung waren daher die Beträge laut den o. a. Mitteilungen anzusetzen.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988;

der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4 %, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5 % für jedes weitere Jahr erhöht.

Auf der Grundlage der angeführten gesetzlichen Bestimmung erließ das FA am 19. April 2005 den angefochtenen Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2005 und Folgejahre, mit dem die Vorauszahlungen mit € 2.815,57 festgesetzt wurden.

Ändern sich die Voraussetzungen, von denen das FA bei Festsetzung der Vorauszahlungen ausgegangen ist, dann können diese von Amts wegen oder auch auf begründeten Antrag des Steuerpflichtigen den geänderten Einkommensverhältnissen angepasst werden.

Da sich durch Berücksichtigung der geänderten Mitteilungen die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2002 ändert (von bisher € 2.496,80 auf € 28,32), war auch die Höhe der Einkommensteuervorauszahlungen anzupassen und gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 letzter Satz – *Vorauszahlungen deren Jahresbetrag € 300,00 nicht übersteigt* – mit Null festzusetzen.

Nach § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Auf Grundlage dieser Bestimmung hat das FA mit Bescheid vom 19. April 2005 einen Verspätungszuschlag von € 246,98 zu Recht festgesetzt. Aufgrund der nunmehrigen Abänderung des Einkommensteuerbescheides war auch der Verspätungszuschlagsbescheid abzuändern und aufgrund von § 135 BAO letzter Satz – *Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen* – ersatzlos aufzuheben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 9. März 2009