



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 nach der am 28. Feber 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993 richtet, teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung sowie die Höhe der Einkommensteuer 1993 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

2. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Eine u.a. hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1993 ergangene Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Feber 2003, 98/15/0188, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Am 2. September 2005 erging im fortgesetzten Verfahren u.a. hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1993 zu GZ. RV/0445-W/03

eine Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien. Das Verwaltungsgerichtshofverfahren über die vom Bw gegen diese Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 erhobene Beschwerde wurde wegen der am 19. Oktober 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO vorgenommenen Änderung des Einkommensteuerbescheides 1993 eingestellt (Beschluss des VwGH 26.7.2007, 2005/15/0136).

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen den zuvor genannten gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1993 vom 19. Oktober 2005 sowie gegen den mit gleichem Datum gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1994.

Streit besteht darüber, ob vom Bw in den Jahren 1993 und 1994 auf Grund einer für die F-GmbH, L, übernommenen Bürgschaft geleistete Zahlungen in Höhe von 246.470,06 S (1993) und 7.500,00 S (1994) als Betriebsausgaben bei den vom Bw aus seiner selbständigen Tätigkeit als Steuerberater erzielten Einkünften abgezogen werden können, sowie über die Berücksichtigung von Alimentationszahlungen an die minderjährigen Kinder des Bw als außergewöhnliche Belastung. Vorgebracht wird in der Berufung weiters, dass in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die zu St.Nr. xxx ergangenen Feststellungsbescheide des Finanzamtes G (der Berufung als Beilagen 1 und 2 angeschlossen), die vom Bw erzielte Vermietungseinkünfte mit 0 S festgestellt haben, zu berücksichtigen seien. Ferner weist der Bw darauf hin, dass der Einkommensteuerbescheid 1993 einen Schreibe- bzw. Rechenfehler enthalte; die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien von 308.931,00 S auf 306.931,00 S zu korrigieren.

In Punkt 9 der gegenständlichen Berufung begründet der Bw die Abzugsfähigkeit der strittigen Bürgschaftszahlungen unter Wiedergabe des Inhaltes der gegen die Berufungsentscheidung vom 2. September 2005, RV/0445-W/03, erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde, in der sich der Bw auch auf verschiedene im Verlaufe des Berufungsverfahrens eingereichte Schriftsätze bezieht, wie folgt:

Die Auftragserteilung und damit die Vollmachtsgewährung an den Bw seien vom Eingehen der Bürgschaft abhängig gewesen, diese habe nicht der Aufrechterhaltung einer bereits vorhandenen Verbindlichkeit eines bereits vorhandenen Klienten gedient. Erst durch die Gewährung der Bürgschaft sei die Einkunftszielung möglich geworden, da erst mit der Bürgschaftsübernahme die Erteilung des Auftrages und der Vollmacht erfolgt und bei Unterbleiben der Bürgschaft die Auftragserteilung unterblieben wäre.

Zu bemängeln sei, dass der Zeuge P, ein Mitgesellschafter und maßgeblicher operativer Geschäftsführer der F-GmbH, nicht einvernommen worden sei. Dessen Einvernahme hätte gezeigt, dass die Auftragsvergabe der steuerlichen Vertretung der F-GmbH ausschließlich von der Übernahme der persönlichen Bürgschaft durch den Bw abhängig gewesen sei. P

habe als geschäftsführender Gesellschafter der PP-GmbH den Bw eingeladen, auch für dieses Unternehmen, in dem die gleiche Gesellschafter- und Geschäftsführerkonstellation bestanden habe, bei gleichzeitiger Auftragserteilung als Steuerberater zu bürgen; da der Bw dies abgelehnt habe, sei die steuerliche Vertretung nicht an den Bw vergeben, sondern ein anderer Steuerberater beauftragt worden. Dies beweise, dass der Bw als geschäftsführender Gesellschafter nicht die machthabende Stellung gehabt habe, die steuerliche Vertretung auch ohne Bürgschaftsübernahme zu erhalten.

Die Zeugeneinvernahmen des P und des weiteren Mitgeschäftsführers S hätten bestätigt, dass die Auftragsvergabe an den Bw ausschließlich mit der Bürgschaftsübernahme zusammenhing. Auch die während des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegten handschriftlichen Aufzeichnungen des Bw und des P hätten eindeutig bewiesen, dass im Jahr 1986 zähe Verhandlungen bezüglich Auftragsvergabe für die Steuerberatung geführt worden seien, was ebenfalls beweise, dass die Auftragsvergabe ausschließlich von der Bürgschaftsübernahme abhängig gewesen sei. Eine Würdigung dieser Aufzeichnungen sei unterblieben.

Die Aufträge seien derart abgewickelt worden, dass gegenüber der Abgabenbehörde der Bw als steuerlicher Vertreter namhaft gemacht worden, die tatsächliche Abwicklung aber über die K-WTH-GmbH (im Folgenden K-GmbH) erfolgt sei, weshalb sämtliche Umsätze aus den erbrachten Leistungen über die K-GmbH verrechnet worden seien. Die Umsätze hätten in den Jahren 1986 bis 1990 zwischen 25.000,00 S und 130.000,00 S betragen.

Ausschließliches Motiv für die Bürgschaftsübernahme wäre gewesen, dass der Bw entsprechende Einkünfte erzielt und diese Einkünfte wesentlich aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer und 100 % Gesellschafter der K-GmbH herrührten.

Auch das gesellschaftliche Interesse als gesellschaftsrechtlicher Geschäftsführer der F-GmbH stehe, da nur die wirtschaftliche Einkunftszielung maßgeblich gewesen sei, nicht im Vordergrund. Dies könne sowohl durch Zeugeneinvernahmen als auch durch die Vorlage handschriftlicher Aufzeichnungen dargestellt werden.

Die Bürgschaftszahlungen stellten weiters keinerlei Gesellschaftseinlagen dar. Sie seien Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber dem erbringenden Steuerberater und auch als solche in der Buchhaltung ausgewiesen. Eine Rückstehungserklärung sei niemals abgegeben worden. Festzuhalten sei auch, dass die Gesellschaft ausreichend mit Eigenkapital ausgestattet gewesen sei. Bei entsprechender langjähriger Betreibung des Unternehmens hätte die Rückzahlung auch durchgeführt werden können. Durch den Ausfall des Geschäftsführers S und die Abwendung des P habe das Unternehmen zugesperrt und das

Anlagevermögen veräußert werden müssen. Die Betriebstätigkeit wäre kostendeckend gewesen, es hätten somit die Kreditrückzahlungen durchgeführt werden können.

Dass die Verkehrsauffassung nicht für eine betriebliche Veranlassung spreche, sei nicht richtig. Es entspreche sehr wohl der Veranlassung eines Steuerberaters, Einkünfte zu erzielen, wobei jegliches betriebliche Mittel dem Erhalt der für die Einkünfteerzielung notwendigen Aufträge von Mandanten dienlich sei, wie natürlich auch eine Bürgschaftsübernahme. Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits in mehreren Entscheidungen ausgesprochen, dass ein betrieblicher Zusammenhang zwischen der Bürgschaftserteilung eines geschäftsführenden Gesellschafters und seiner Einkunftszielung auch möglich sei.

Die Bank für Wirtschaft und Freie Berufe habe mit Kreditvertrag vom 21. Februar 1986 einen Einmalkredit gewährt. Hierbei sei gemäß Punkt 6 des Kreditvertrages festgehalten worden, dass der Bw bis zu einem Höchstbetrag von 500.000,00 S Zug um Zug die Wechselbürgschaft durch Mitunterfertigung der hinterlegten Blankoakzepte durchführen. Die Vollmachtserteilung und damit auch die Auftragserteilung der F-GmbH sei am 1. März 1986 erfolgt und zeitlich ident mit der Unterfertigung des Kreditvertrages.

Der Bw hätte die Erteilung des Vollmachts- und Auftragsverhältnisses auch nicht als Machthaber erzwingen können, da er nur zu einem Drittel beteiligt gewesen und darüber hinaus die Beteiligung erst dann eingegangen sei, wobei bereits vorher vereinbart gewesen sei, dass die Auftragserteilung auf Grund der Bürgschaftsübernahme erfolge. Da die Gesellschafter die Übernahme von Aufgaben durch die Steuerberatungskanzlei des Bw nicht wünschten – wie das Beispiel PP-GmbH zeige -, hätte der Auftrag nur durch Bürgschaftsübernahme erzwungen werden können.

Der Bw habe die Bürgschaftserklärung am 26. Februar 1986, in zeitlich unmittelbarem Zusammenhang mit der Auftragserteilung, Zug um Zug, gegeben.

Die Gesellschaft sei mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Februar 1986 sowie einem entsprechenden Nachtrag vom 19. Jänner 1987 gegründet worden. Die Eintragung sei erst am 4. März 1987 erfolgt. Somit sei festzustellen, dass die Gesellschaft mit beschränkter Haftung zum Zeitpunkt der Bürgschaftserteilung noch nicht als Rechtsperson bestanden habe, somit der Einwand, die Bürgschaft stehe im Zusammenhang mit der Gesellschafterstellung, da die F-GmbH zu diesem Zeitpunkt noch nicht als Rechtsperson bestanden habe, als nicht vorhanden angesehen werden könne.

Der Kausalzusammenhang lasse sich auch daraus ermitteln, dass mit Schreiben vom 28. Februar 1986 die Beantwortung im Rahmen der Firmenwortlautbegutachtung bereits von der beauftragten Steuerberatungsgesellschaft erfolgt sei.

Ferner ergebe sich der Kausalzusammenhang daraus, dass am 22. Jänner 1986 Geräte ausschließlich durch die Geschäftsführer P und S bestellt worden seien. Der Bw habe die Bestellung nicht unterfertigt, weil er zu diesem Zeitpunkt den Auftrag noch nicht erhalten habe.

Aus diesen Tätigkeiten wären sodann umfangreiche Einkünfte für die K-GmbH bzw. den Bw erzielt worden, wobei die Einkünfte des Bw bis zum Schlagendwerden der Bürgschaft ausschließlich aus den Honorarzahlungen der F-GmbH bestanden hätten. Der Bw habe seine Honorare mittelbar über die K-GmbH vereinnahmt.

Die Handlungsweise des Bw sei nicht aus dem Gesellschaftsverhältnis zu sehen. Er habe als Geschäftsführer keine Einkünfte erhalten. Wohl sei er als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen gewesen, tatsächlich wären die Handlungen aber von anderen Geschäftsführern erbracht worden, was die Aussage des P bewiesen hätte. Die Gesellschafterstellung habe sich nur deshalb ergeben, um bei gesellschaftsrechtlichen Entscheidungen Mitspracherechte zu sichern.

Die Bürgschaftsübernahme sei ausschließlich mit der Einkunftszielung des Bw in Verbindung gestanden. Hätte er Einkünfte von der F-GmbH bezogen, so wäre die Bürgschaftsübernahme in Verbindung mit diesen Einkünften erfolgt. Da das Ziel aber eine Übernahme der Vertretungsvollmacht sowie eine Übergabe des Auftrags an den Bw gewesen sei, habe diese Einkunftszielung eine Bürgschaftsübernahme erfordert, um die Aufrechterhaltung der eigenen Einkünfte zu gewährleisten und laufende Honorare zu erhalten. Den kausalen Zusammenhang – ohne Bürgschaftsübernahme keine Einkünfte aus dem Werkvertrag – hätte die Aussage des operativen Geschäftsführers der F-GmbH, P, beweisen können.

Die betriebliche Veranlassung liege in der Einkunftszielungsabsicht des Steuerberaterbetriebes des Bw. Hätte nicht der Bw die Bürgschaft übernommen, wäre ein anderer Steuerberater beauftragt worden, was P hätte aussagen können. Dies umso mehr, als P bei anderen Unternehmungen, mangels Bürgschaftsübernahme durch den Bw, immer einen anderen Steuerberater beschäftigt habe.

In einer Berufungsergänzung vom 28. November 2005 beantragte der Bw u.a. eine zu RV/085-06/09/98 eingereichte Berufungsergänzung vom 23. Februar 1998 zum integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Berufungsverfahrens. Ferner legte er die Seiten 37 bis 44 der gegen die Berufungsentscheidung vom 22. September 1998, RV/085-06/09/98, erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vor. Darin führt der Bw unter Punkt 7.4. „Bürgschaftsübernahme für die Fa. F-GmbH Folgendes aus:

Die F-GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Februar 1986 gegründet worden. Im Jahr 1986 seien der Bw, S und P zu jeweils einem Drittel beteiligt gewesen. Diese Personen

seien auch kollektiv – jeweils zwei gemeinsam - zeichnungsberechtigte Geschäftsführer gewesen, dem Bw sei daher keine alleinige Vertretungsbefugnis zugekommen.

Die Bank für Wirtschaft und freie Berufe habe der F-GmbH mit Kreditvertrag vom 21. Februar 1986 einen Kredit über 1.250.000,00 S gewährt. Punkt 8 des Kreditvertrages enthalte bezüglich Sicherstellung folgende Vereinbarung:

„Zur Sicherstellung der uns gegen sie bereits zustehenden oder künftig zustehenden Forderungen sowie Ansprüche gleich welcher Art immer gewähren sie uns folgende Sicherheiten: P, S und [Bw] übernehmen jeweils bis zu einem Höchstbetrag von 500.000,00 S Zug-um-Zug die Wechselbürgschaft durch Mitunterfertigung der bei uns hinterlegten Blankoakzepte, wobei die Wechseldatierungserklärung gemäß Punkt 4.1 sinngemäß gilt, sowie die Bürge- und Zahlerhaftung gemäß § 1357 ABGB laut gesonderter Vereinbarung in einer uns genehmen Form.“

Die Kreditaufnahme durch die GmbH, die damit verbundene Bürgschaftsübernahme durch den Bw und die Erteilung des Auftrages stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang. Dies ergebe sich aus handschriftlichen Besprechungsprotokollen im Jahr 1986, die zum Ausdruck bringen würden, dass Bedingung für die Auftragerteilung von S und P die Übernahme einer Bürgschaft in Höhe von 500.000,00 S gewesen sei. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsverpflichtung und der Einkunftszielung des Bw ergebe sich daraus, dass die Vollmacht persönlich auf den Bw laute, die Bearbeitung von ihm bei der Abgabenbehörde durchgeführt worden sei. So habe der Bw eine Vielzahl von Klienten als Einzelunternehmer vertreten, die Honorare seien jedoch stets von der K-GmbH, die in Subvollmacht des Bw tätig geworden sei, gelegt worden. An die F-GmbH seien laufend Honorarnoten gelegt worden. Da die F-GmbH laufend Verluste aufwies, habe der Bw kein Gewinnrecht erlangt, sodass der Erhalt eines Geschäftsanteils und damit der vorhandenen Gewinnchancen nicht in einen Kausalzusammenhang mit der Übernahme der Bürgschaft gebracht werden könne.

Es ergebe sich ein primärer Konnex der Bürgschaftsaufnahme mit der Beauftragung des Bw als Steuerberater der Gesellschaft. Wäre das Auftragsverhältnis mit dem Bw beendet worden, wobei dies durch die F-GmbH und die verbleibenden geschäftsführenden Gesellschafter (unter Ausschluss des Geschäftsführungsrechtes des Bw) zur Kündigung hätte führen können, so wären die kündigenden Gesellschafter verpflichtet gewesen, gleichzeitig mit der Beendigung des Auftragsverhältnisses die Entlassung des Bw aus der Bürgschaft herbeizuführen. Erst mit der vollständigen Auszahlung der Verpflichtung durch die Kapitalgesellschaft bestehe keine Verpflichtung mehr, dass sie weiterhin den Bw als Steuerberater beschäftige.

Die Übernahme einer Beteiligung des Bw an der Kapitalgesellschaft sei verlangt worden, damit keine gesellschaftsrechtlichen Beschlüsse ohne den Bürgen getroffen werden können.

In der am 28. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw vor, dass es seit 1983 zu seiner Strategie gehört habe, jährlich etwa 1 bis 2 Bürgschaften zu übernehmen, um auf diese Weise Aufträge zu erhalten, aus denen er dann erhebliche Einkünfte bezogen habe. In den Folgejahren, insbesondere ab 1997 habe es auch viele Bürgschaften für Firmen gegeben, bei denen der Bw weder Gesellschafter noch Geschäftsführer gewesen sei. Ab 1997 würde es auch klare Vereinbarungen geben, in denen der jeweilige Auftraggeber die Auftragerteilung im Gegenzug für die Haftungsübernahme schriftlich bestätige. Würden die Haftungen nicht als betrieblich veranlasst anerkannt, so müssten konsequenterweise auch die Betriebseinnahmen gekürzt werden. Geschäftsmodell des Bw sei es eben gewesen, Aufträge durch Haftungsübernahmen zu bekommen. Bestes Beispiel sei P, von dem der Bw, da er die Haftungsübernahme ausgeschlagen habe, keinen Auftrag erhalten hätte. Der Bw habe sich eine Grenze von 1 Mio S für die Übernahme von Bürgschaften gesetzt. Keine der Gesellschaften, für die der Bw gebürgt habe, sei notleidend gewesen. Es sei auch kein Eigenkapitalersatz vorgelegen. Der Bw habe immer auf eine vernünftige Relation zwischen Eigen- und Fremdkapital geachtet.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass im konkreten Fall die gesellschaftsrechtliche Verbindung evident sei. Die vom Bw argumentierte berufliche Veranlassung werde durch die gesellschaftsrechtliche Veranlassung überlagert. Es sei auch nicht zu erkennen, dass für die Übernahme der Bürgschaft ein höheres Honorar als üblich bezahlt worden sei.

Über Befragung erklärte der Bw, dass es keine schriftliche Bestätigung in Bezug auf die Bürgschaftsübernahme für die F-GmbH gäbe. Es gäbe lediglich einen Antrag auf Einvernahme des Zeugen P.

Über Vorhalt der „Quotenliste“ vom 6. Juni 1990, in der auch die PP-GmbH aufscheine, erklärte der Bw, dass diese Firma nicht von ihm vertreten worden und lediglich zur Wahrung der Abgabefristen in die Quotenliste aufgenommen worden sei. Er könne sich daran erinnern, auch für die in der Liste aufscheinende V-GmbH, bei der er weder Gesellschafter noch Geschäftsführer gewesen sei, die Bürgschaft übernommen zu haben. Außerdem befänden sich in der Liste auch drei oder vier Steuerberatungsgesellschaften, an denen er beteiligt gewesen sei und Haftungen übernommen habe.

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. Dabei ist zu beachten, dass die Übernahme von Bürgschaften nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Steuerberaters zählt; 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 Bürgschaft durch den Betrieb ergeben hätte, hat der Bw nicht glaubhaft dargetan. Das Vorbringen des Bw, die F-GmbH habe ihm den Auftrag zur steuerlichen Vertretung nur unter der Bedingung erteilt, dass er die Bürgschaft für einen der GmbH gewährten Kredit übernehme, verlässt die Behauptungsebene nicht. Zudem findet dieses Vorbringen in den durch Unterlagen dokumentierten Ermittlungsergebnissen keine Entsprechung.

Anhand der im Laufe des Verfahrens vorgelegten Verträge kann nämlich (lediglich) die Sachverhaltsfeststellung getroffen werden, dass sich der Bw sowie P und S im Jahr 1986 zusammengetan haben, um gemeinsam, unter Beteiligung von jeweils einem Drittel und unter Einzahlung von jeweils der Hälfte der vereinbarten Stammeinlagen, eine GmbH zu errichten (Notariatsakt vom 18. Februar 1986), ferner, dass der GmbH mit Vertrag vom 21. Februar 1986 Kredit eingeräumt wurde, wobei die Bank die Kreditgewährung in Punkt 6 des Kreditvertrages von Sicherstellungen abhängig mache, zu denen die Übernahme der Wechselbürgschaft sowie die Haftung als Bürge und Zahler durch alle drei Gesellschafter der F-GmbH gehörten.

Die Behauptung des Bw, die beiden anderen Gesellschafter-Geschäftsführer hätten die Übernahme einer Bürgschaft in Höhe von 500.000,00 € durch den Bw zur Bedingung für die Auftragserteilung zur steuerlichen Vertretung gemacht, passt nicht stimmig in dieses Bild. Die Bürgschaftsübernahme war keinesfalls auf den Bw beschränkt, sondern die anderen beiden Gesellschafter hatten bis zur besagten Höhe ebenfalls die Haftung als Bürge und Zahler zu übernehmen. Dies entspricht auch der üblichen Vorgangsweise von Banken, bei Gewährung von Kredit an eine in der Gründungsphase befindliche GmbH die Gesellschafter durch Bürgschaftserklärung in die Haftung einzubeziehen. Dass gerade für den Bw die Haftungsüber-

nahme mit einer Auftragserteilung durch die GmbH gekoppelt gewesen wäre, ist daher auch deshalb nicht überzeugend, weil die Sicherheitsleistung durch die Gesellschafter ohnehin Bedingung für die Kreditgewährung war, die Einbeziehung des Bw in die Haftung, bei sonstigem Unterbleiben der Kreditgewährung, somit unabhängig von einer Beauftragung mit der steuerlichen Vertretung der GmbH eingetreten wäre.

Davon, dass der Bw die Beteiligung nur erworben hätte, um, wie er in seiner Berufungsschrift vorträgt, im Hinblick auf seine künftige Stellung als Bürge für einen der GmbH zu gewährenden Kredit Mitspracherechte zu haben, ist im Gesellschaftsvertrag, der für den Bw wie für die beiden anderen Gründer die Übernahme einer Stammeinlage in Höhe von 167.000,00 S festlegt, keine Rede. Der Bw hat auch sonst keine Vereinbarungen vorgelegt, die eine solche, vom äußeren Erscheinungsbild abweichende Vorgangsweise erweislich machen würden. Auch in diesem Punkt bleibt es bei unbelegten Behauptungen des Bw.

Der Bw bezieht sich zwar ferner darauf, es wären zähe Verhandlungen bezüglich der Auftragserteilung für die steuerliche Vertretung geführt worden, mehr als über diese Verhandlungen geführte handschriftliche Aufzeichnungen vermag er aber als Beweis nicht anzubieten. Dass zwar angeblich zähe Verhandlungen geführt worden wären, diese aber nicht in bindenden, entsprechend dokumentierten Vereinbarungen zwischen der GmbH und dem Bw ihren Niederschlag gefunden hätten, noch dazu, wo sich der behauptete Ablauf in den über die Gesellschaftsgründung und die Kreditgewährung errichteten Urkunden nicht widerspiegelt, lässt ebenfalls Zweifel an der Richtigkeit der Behauptungen des Bw aufkommen.

Für die Würdigung des Vorbringens des Bw ist dabei ferner von Bedeutung, dass der Bw Gesellschafter der F-GmbH war, die behauptete Vereinbarung einer Abhängigkeit der Auftragserteilung zur steuerlichen Vertretung von einer Bürgschaftsübernahme daher 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 Bürgschaftsverpflichtung 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 Beweiszwecke entsprechend zu dokumentieren, insbesondere etwa verbindlich festzulegen, welche Sicherheiten die beiden 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 einzige dokumentierten Vorgänge, nämlich der Gesellschafts- und Kreditvertrag, (bloß) eine in der Gesellschafterstellung des Bw begründete Haftung zu erkennen geben. Gleiches gilt für das behauptete, aus dem Gesellschaftsvertrag ebenfalls nicht herauslesbare Eingehen der Beteiligung bloß zu dem Zweck, sich als künftiger Bürge der Gesellschaft Mitspracherechte zu sichern.

Davon, dass solche Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen wären, kann im Hinblick darauf, dass nach außen lediglich erkennbar ist, dass sich der Bw und zwei weitere Personen zur Gründung einer GmbH verbunden und für den der GmbH in der Gründungsphase zur Finanzierung der für den Beginn der Geschäftstätigkeit nötigen Investitionen gewährten Kredit den Gepflogenheiten der Banken entsprechend die Bürgenhaftung übernommen haben, ebenfalls keine Rede sein. Dafür, dass abweichend von diesem äußeren Erscheinungsbild anderes vereinbart gewesen wäre, fehlt jeglicher nachvollziehbare Anhaltspunkt.

Die Behauptungen des Bw sind auch uneinheitlich, wenn er zum einen die Bürgschaftsübernahme als Bedingung für die Auftragserteilung zur steuerlichen Vertretung, zum anderen die Erlangung der Gesellschafterstellung als Bedingung für die Bürgschaftsübernahme nennt, und schließlich mit seinem Vorbringen, er habe die Bestellung von Geräten am 22. Jänner 1986 nicht unterfertigt, weil er zu diesem Zeitpunkt den Auftrag noch nicht erhalten habe, die Auftragserteilung zur steuerlichen Vertretung als Bedingung für seine Mitwirkung an der operativen Geschäftsführung zu erkennen gibt.

Die Ausführungen des Bw gehen auch insofern auseinander, als er einerseits erklärt, seine bloße Drittelpartizipation hätte ihm ein Erzwingen der Auftragserteilung nicht erlaubt, andererseits aber die Bedeutung dieser Beteiligung betont, indem er behauptet, die Beteiligung nur eingegangen zu sein, damit keine gesellschaftsrechtlichen Beschlüsse ohne den Bürgen getroffen werden.

Dieses uneinheitliche Vorbringen unterstreicht die mangelnde Glaubwürdigkeit der Behauptungen des Bw.

Der Bw bringt weiters zwar vor, dass eine Beendigung des Auftragsverhältnisses eine Kündigung durch die F-GmbH zur Folge gehabt hätte, bzw. erst mit der vollständigen Auszahlung durch die Kapitalgesellschaft keine Verpflichtung mehr bestanden hätte, den Bw

weiterhin als Steuerberater zu beschäftigen. Abgesehen davon, dass der Bw das Vorliegen einer derartige Bedingungen festlegenden Vereinbarung zwischen ihm und der F-GmbH nicht dargetan hat, insbesondere weder aus dem Gesellschaftsvertrag noch aus einem allfälligen Nachtrag hiezu hervorgeht, dass der Gesellschaft bzw. den beiden anderen geschäftsführenden Gesellschaftern das Recht zugekommen wäre, wegen Beendigung eines die Steuerberatung betreffenden Auftragsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Bw diesen von seinem Geschäftsführungsrecht auszuschließen, vielmehr auch dieses Vorbringen einzig auf Behauptungen des Bw beruht, ist es auch nicht schlüssig, dass die Beendigung des Auftragsverhältnisses mit dem Bw eine Kündigung durch die F-GmbH und die verbleibenden geschäftsführenden Gesellschafter (unter Ausschluss des Geschäftsführungsrechts des Bw) herbeiführen hätte sollen, wäre das Interesse an einer Auftragerteilung ja beim Bw gelegen, während sich das Interesse der verbleibenden Gesellschafter wohl eher auf das (Weiter-) Bestehen der Bürgschaft bezogen hätte. Auf welche Weise die kündigenden Gesellschafter die Entlassung des Bw aus der Bürgschaft herbeiführen hätten sollen und welche Sicherheiten der Bw dafür eingefordert hätte, bleibt, worauf bereits hingewiesen wurde, ebenfalls unklar.

Es ist ferner schon nicht glaubwürdig, dass zwischen Personen, die sich soweit einig sind, dass sie gemeinsam eine Gesellschaft errichten und führen wollen, über das Naheliegende, nämlich einen aus ihrer Mitte, der die Berechtigung und Befähigung zur steuerlichen Beratung besitzt, auch mit der Wahrnehmung dieser Aufgabe für die künftige Gesellschaft zu betrauen, Uneinigkeit herrschen sollte. Der Bw hat keinen vernünftigen Grund genannt, aus dem die beiden anderen Beteiligten die steuerliche Vertretung durch den Bw nicht hätten wünschen sollen. Eine Verpflichtung, für den der Gesellschaft eingeräumten Kredit die Bürgschaft zu übernehmen, hat, wie bereits dargelegt, für alle Gesellschafter bereits auf Grund ihrer Gesellschafterstellung bestanden. Dass der Bw die Auftragerteilung zur steuerlichen Vertretung gegenüber den beiden Mitgesellschaftern durch Bürgschaftsübernahme gleichsam erzwingen hätte müssen, ist daher eine reine Zweckbehauptung.

Zudem waren die Einflussmöglichkeiten des Bw im Rahmen seiner Stellung als Gesellschafter der F-GmbH keineswegs so unbedeutend, wie er vorgibt. So knüpfte Punkt 8 des Gesellschaftsvertrages die Durchführung bestimmter Geschäfte, so von Geschäften, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, ferner beispielsweise den Erwerb von Rechten an Liegenschaften oder von Gegenständen des Anlagevermögens im Betrag von mehr als 50.000,00 S und die Aufnahme von Krediten im Betrag von mehr als 5.000,00 S an die vorherige Zustimmung aller Gesellschafter. Die gesellschaftlichen Interessen des Bw waren daher sehr wohl hinreichend verankert, um etwa eine Entfaltung bzw. Ausweitung der Geschäftstätigkeit durch die GmbH zu behindern. Der Bw stand daher den beiden Mitgesellschaftern keineswegs machtlos gegenüber, was ebenfalls gegen die Glaubwürdigkeit der

Darstellung des Bw, bezüglich der Erlangung des Auftrages zur steuerlichen Vertretung dem von den Mitgesellschaftern ausgeübten Zwang zur Bürgschaftsübernahme unterlegen zu sein, spricht.

Wenn der Bw in der Berufungsverhandlung vorträgt, bei den Gesellschaften, für die er gehaftet habe, immer auf eine vernünftige Relation zwischen Eigen- und Fremdkapital geachtet zu haben, so weist dies nicht nur auf ein Verhalten hin, wie es für einen Gesellschafter typisch ist. Der Umstand, dass der Bw bei der Kapitalausstattung – damit auch bei der Höhe der Ausstattung mit Fremdkapital, dessen Erlangung regelmäßig mit entsprechenden Haftungen der Gesellschafter verbunden ist - aktiv, gestaltend mitgewirkt hat, spricht ebenfalls gegen die Glaubwürdigkeit der Behauptung des Bw, gegenüber den Mitgesellschaftern Zwängen unterlegen zu sein.

Schließlich ist das Vorbringen des Bw, P habe, da der Bw die Übernahme einer Bürgschaft (auch) für die PP-GmbH ablehnte, für diese Gesellschaft einen anderen Steuerberater beauftragt, nicht damit in Einklang zu bringen, dass im Verzeichnis der vom Bw beim Finanzamt L für die von ihm Vertretenen einzureichenden Steuererklärungen vom 6. Juni 1990 auch die PP-GmbH aufscheint. Die Erklärung des Bw, er habe diese – von ihm nicht vertretene – Firma lediglich zur Wahrung der Abgabefristen in die Quotenliste aufgenommen, vermag nicht zu überzeugen. Es ist nicht einsichtig, warum ein Steuerberater eine Person, die eine Vertretung durch ihn abgelehnt hat, die ihn als Steuerberater gar nicht wünschte, in eine Liste der von ihm für seine Klienten zu bestimmten Terminen einzureichenden Steuererklärungen aufnehmen sollte. Dieses unschlüssige Vorbringen spricht ebenfalls gegen die Glaubwürdigkeit der Behauptungen des Bw.

Angesichts der Zahl der aus der Quotenliste ersichtlichen Klienten ist auch die Behauptung des Bw, seine Einkünfte hätten bis zum Schlagendwerden der Bürgschaft ausschließlich aus den Honorarzahlungen der F-GmbH bestanden, nicht glaubwürdig; diese Behauptung steht auch in Widerspruch zu den Ausführungen in der Berufungsergänzung vom 28. November 2005, der Bw habe eine Vielzahl von Klienten vertreten. Dass es in den Jahren 1986 bis 1990 zu Honorareinnahmen zwischen 25.000,00 S und 130.000,00 S aus dieser Vertretertätigkeit gekommen ist, reicht nicht aus, eine betriebliche Veranlassung der Bürgschaftsübernahme zu begründen.

Ob der Bw auch für andere Klienten, mag er mit diesen gesellschaftlich verbunden gewesen sein oder nicht, Haftungen übernommen hat, bzw. wie die Frage der betrieblichen Veranlassung solcher Haftungen im Hinblick auf die dort jeweils gegebene Sachverhaltskonstellation allenfalls zu beurteilen wäre, hat keinen Einfluss auf die Beurteilung des berufungsgegenständlichen Sachverhalts, erlaubt also keine Rückschlüsse darauf, ob konkret

eine ausschließliche Abhängigkeit des Auftrages der F-GmbH von der Übernahme einer Bürgschaft durch den Bw vorgelegen hat. Auch mit dem Vorbringen, es sei sein Geschäftsmodell bzw. seine Strategie gewesen, Aufträge durch Haftungsübernahmen zu bekommen, zeigt der Bw keine Umstände auf, die seine Behauptung, konkret die F-GmbH nur durch die Bürgschaftsübernahme als Klienten gewonnen bzw. die Beauftragung durch Bürgschaftsübernahme gegenüber seinen Mitgesellschaftern erzwungen zu haben, erweislich machen würden.

Auf die Aufnahme beantragter Beweise darf, um dem verfahrensökonomisch bedingten Gebot der Zweckmäßigkeit unter Beschränkung des Beweisverfahrens auf geeignete Beweismittel Rechnung zu tragen, verzichtet werden, wenn diese von vornherein unzweifelhaft unerheblich sind, weil die Art des Beweismittels oder der Erkenntnisstand eine andere Beurteilung des Verfahrensgegenstandes mit Bestimmtheit ausschließen (VwGH 5.8.1993, 93/14/0026). Der Bw begründet seinen Antrag, seine beiden Mitgeschäftsführer P und S als Zeugen zu befragen, damit, dass diese die Abhängigkeit der Auftragsvergabe an den Bw von der Bürgschaftsübernahme bestätigt hätten. Solche Bestätigungen hätten aber in Anbetracht der aufgezeigten, gegen die Glaubwürdigkeit der behaupteten Abhängigkeit sprechenden Umstände den Senat zu keiner anderen Beweiswürdigung veranlasst. Insbesondere würden solche Bestätigungen nichts daran ändern, dass weiterhin keine entsprechend dokumentierte bzw. nachvollziehbare Vereinbarung zwischen dem Bw und der GmbH über eine Auftragerteilung zur steuerlichen Vertretung als Gegenleistung für die Bürgschaftsübernahme, geschweige denn eine solche, die den für die Anerkennung von Angehörigenverträgen maßgeblichen Kriterien genügen würde, vorliegt. Dazu kommt, dass solche Bestätigungen damit, dass die einzige dokumentierten, von den Zeugen mit unterfertigten Vorgänge, nämlich der Gesellschafts- und der Kreditvertrag, lediglich eine in der Gesellschafterstellung begründete Haftungsübernahme zu erkennen geben, nicht in Einklang zu bringen wären. Die, im Hinblick auf die dem Bw gesellschaftsvertraglich eingeräumten Rechte, mangelnde Glaubwürdigkeit seiner Darstellung, die Auftragerteilung gegenüber den Mitgesellschaftern nach zähen Verhandlungen gleichsam erzwungen zu haben, würden solche Bestätigungen auch nicht beseitigen. Da die beantragten Zeugenaussagen an der Beurteilung des Verfahrensgegenstandes nichts geändert, somit keinen anderen Bescheidspruch herbeigeführt hätten, war die Aufnahme dieses Beweises nicht erforderlich.

Davon abgesehen musste dem Beweisantrag des Bw schon deshalb nicht nachgekommen werden, weil es der Bw unterlassen hat, die Anschrift der Zeugen zu nennen (vgl. VwGH 13.4.2005, 2001/13/0165). Entgegen der Behauptung auf Seite 22 der Berufung ist ein Beweisantrag des Bw, mit welchem die genaue Anschrift des Zeugen P bekannt gegeben worden wäre, nicht aktenkundig. So ist auch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des

Betriebsprüfers im Schreiben vom 29. Juli 1997, in welchem der Bw laut Punkt 7.4.10 seiner Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 13. November 1998 (vorgelegt mit der Berufungsergänzung vom 28. November 2005) den Antrag auf Einvernahme des P gestellt hat, keine Zeugenanschrift genannt.

Aus den dargelegten Gründen ist dem Vorbringen des Bw, er habe den Auftrag zur steuerlichen Vertretung der F-GmbH nur durch die Übernahme einer Bürgschaft erhalten, die Glaubwürdigkeit zu versagen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die vom Bw, wie von seinen beiden Mitgesellschaftern, als Gesellschafter-Geschäftsführer der F-GmbH eingegangene Bürgschaftsverpflichtung in der Gesellschafterposition wurzelte und deshalb einem Abzug als Betriebsausgaben nicht zugänglich ist (z.B. VwGH 24.7.2007, 2006/14/0052). Der Umstand, dass einer Gesellschaft bereits Kapital in bestimmter Höhe zugeführt wurde, schließt das Erforderlichwerden und die Leistung weiterer Gesellschafterbeiträge nicht aus. Zudem wurde bei der Gründung nur die Hälfte der Stammeinlagen einbezahlt. Jedenfalls war die Gesellschaft nicht mit soviel Kapital ausgestattet, dass die kreditgewährende Bank auf eine Bürgenhaftung der Gesellschafter verzichtet hätte. Der Einwand des Bw, die F-GmbH wäre erst am 4. März 1987 ins Firmenbuch eingetragen und damit erst zu diesem Zeitpunkt als Rechtsperson existent geworden, weshalb die Bürgschaftsübernahme am 21. Februar 1986 nicht mit der Gesellschafterstellung zusammenhängen könne, ist angesichts des Umstandes, dass die Gesellschaft bereits mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages am 18. Februar 1986 errichtet war und bis zur Eintragung im Firmenbuch als Vorgesellschaft bestand, die Partner somit bereits seit Abschluss des Gesellschaftsvertrages gesellschaftsrechtlich miteinander verbunden waren (vgl. Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵, 29), nicht zielführend.

Warum deshalb, weil die Bürgschaftsübernahme nicht der steuerberatenden Tätigkeit des Bw zuzuordnen ist, eine Kürzung der aus dieser Tätigkeit erzielten Betriebseinnahmen zu erfolgen hätte, kann nicht nachvollzogen werden.

Der Bw hat sich in seiner Berufung auf eine Reihe von Schriftsätze bezogen und beantragt, diese als integrierenden Bestanteil seiner Berufungsbegründung heranzuziehen. Dazu wird Folgendes bemerkt:

Unter Punkt 7 der Berufung nennt der Bw die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 12. Juli 2005 (Beilage 4 der Berufung). Diese beim Verwaltungsgerichtshof zu Zl. 2005/13/0103 anhängige Beschwerde betrifft die G-Wien. Laut Punkt 3.3 der Beschwerde geht es um die Frage, ob eine an diese Gesellschaft gelegte Eingangsrechnung einer A-AG als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Ein Zusammenhang mit der berufungsgegenständlichen Streitfrage kann nicht erkannt werden.

In Punkt 2.2 der in Punkt 9 der Berufung als Berufsbegründung wiedergegebenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde (betreffend die Berufungsentscheidung RV/0445-W/03) verweist der Bw auf eine Ergänzung vom 2. Mai 1997. In dieser Ergänzung seien die Feststellungen und Anmerkungen zur Einkommensteuererklärung 1995 des Bw, worin die Aufwendungen für eine zugunsten der P-GmbH übernommenen Haftung, ein gleich gelagerter Fall, geltend gemacht worden seien, als weiteres Beweismittel beantragt worden. Aus diesem Hinweis geht bloß hervor, dass der Bw auch für die genannte Gesellschaft gebürgt hat. Ein Anhaltspunkt für die betriebliche Veranlassung der berufsgegenständlichen Bürgschaftsübernahme kann daraus nicht gewonnen werden.

Der Bw bringt weiters vor, dass er in einer Gegenäußerung vom 29. Juli 1997 eine die K-GmbH betreffende Berufungsschrift hinsichtlich der überschneidenden Teile zum Berufungsinhalt und damit zur Berufsbegründung beantragt habe. Inwiefern diese Berufungsschrift die berufsgegenständliche Frage betreffen, insbesondere Beweis für die betriebliche Veranlassung der strittigen Bürgschaftsübernahmen erbringen könnte, unterlässt der Bw darzutun.

In Punkt 2.6. der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde verweist der Bw auf ein Schreiben vom 23. Februar 1998 sowie auf weitere Beilagen. Sowohl das Schreiben vom 23. Februar 1998 als auch die weiteren Beilagen betreffen die Haftung für die P-GmbH, haben also nichts mit der berufsgegenständlichen Frage zu tun.

In Punkt 2.8. der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde bezieht sich der Bw auf eine ergänzende Stellungnahme vom 31. Juli 1998 bzw. auf die dort gestellten Beweisanträge. So habe er beantragt, die Berufung der K-GmbH als Sachbeweis im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren zu würdigen, ebenso die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde der TR vom 22. Juni 1998 und jene der GS vom 23. Juni 1998. Abgesehen davon, dass es der Bw unterlässt, ein konkretes Beweisthema zu nennen, kommt die Unerheblichkeit dieser Schriftsätze für das gegenständlich Verfahren schon darin zum Ausdruck, dass der Bw in der Stellungnahme vom 31. Juli 1998 selbst nur einen Zusammenhang mit von der Abgabenbehörde unterstellten Gewinntransferierungen ins Ausland anspricht.

In Punkt 2.5. der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde bemängelt der Bw, dass seinem im Schriftsatz vom 29. Juli 1997 gestellten Antrag, den Handakt und die Ermittlungsunterlagen der Betriebsprüfung, die Erhebungsunterlagen betreffend eine Fa. „PR“, sowie die Honorarnote einer Fr. Z zu übermitteln, nicht entsprochen worden sei. Dazu ist zu bemerken, dass dieser Antrag mit der Frage der PKW Privatnutzung (Punkt 5. des Schreibens vom 29. Juli 1997) und des Entgelts für von Fr. Z geleistete Schreitarbeiten (Punkt 6 des Schreibens vom 29. Juli 1997) Punkte betrifft, die nicht (mehr) berufsgegenständlich sind.

2. 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 für ein Kind durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag bzw. den Unterhaltsabsetzbetrag – dieser wurde sowohl im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993 als auch in jenem für das Jahr 1994 berücksichtigt – 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 außergewöhnlich Belastung darstellen würden, lässt sich seinem Vorbringen nicht entnehmen.

3. In den angefochtenen Bescheiden wurden die zu St.Nr. 086/4141 festgestellten Vermietungseinkünfte korrekt mit Null berücksichtigt.

4. Berechtigt ist der Einwand des Bw, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer 1993 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 308.931,00 S statt richtigerweise mit 306.931,00 S angesetzt wurden (verwiesen wird dazu auf die Berufungsentscheidung vom 2. September 2005, RV/0445-W/03, sowie den Berichtigungsbescheid vom 29. September 2005). Der Berufung war daher insoweit teilweise statt zu geben.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 1993:

Berechnung in Schilling:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	2.480,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	306.931,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	16.679,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	94.660,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	59.564,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	436.400,00
Sonstige Einkünfte	400.000,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	<u>-12.704,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.304.010,00
Sonderausgaben:	
Personenversicherungen	<u>-20.000,00</u>
Kirchenbeitrag	<u>-1.000,00</u>
Einkommen	1.283.010,00

Die Einkommensteuer beträgt:

Tarifsteuer	534.500,00		
Gem. § 33 EStG 88	41,66%	879.855,00	366.547,59
Gem. § 37 EStG 88	20,83%	403.145,00	<u>83.975,10</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge			450.522,69
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag			<u>-5.000,00</u>
Unterhaltsabsetzbetrag			<u>-10.500,00</u>
Verkehrsabsetzbetrag			<u>-4.000,00</u>

Arbeitnehmerabsetzbetrag	<u>-1.500,00</u>
	429.522,69
Lohnsteuer	<u>-1.617,50</u>
Kapitalertragsteuer	<u>-2.372,00</u>
Abgabenschuld	425.533,00
in Euro:	30.924,69

Wien, am 3. März 2008