

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.05.1997

Geschäftszahl

94/15/0223

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des K in F, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in F, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 17. Oktober 1994, Zl. 69/18-3/94, betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles wird auf das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1987, Zl. 86/14/0007, verwiesen. In den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses heißt es auszugsweise wie folgt:

"Der Beschwerdeführer erzielt aus seiner Tätigkeit als Handelsvertreter Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Weiters war er zumindest ab Ende des Jahres 1977 bis Ende des Jahre 1982 alleiniger Geschäftsführer einer Gesellschaft m.b.H. (im folgenden GmbH genannt), an deren Stammkapital er in den Jahren 1981 und 1982 zu 48 % beteiligt war. Aus der letztgenannten Tätigkeit flossen ihm in den Jahren 1981 und 1982 keine Einkünfte zu.

Einen der GmbH gewährten Bankkredit besicherte er durch seine Bürgschaft.

In den Jahren 1981 und 1982 wurde der Beschwerdeführer als Bürge in Anspruch genommen. Die von ihm in diesen Jahren aus diesem Titel geleisteten Beträge brachte er in den Einkommensteuererklärungen als Verluste aus Gewerbebetrieb zum Ansatz.

Während das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1981 erklärungsgemäß veranlagte, wobei der dementsprechende Bescheid in Rechtskraft erwuchs, führte es hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1982 ein Vorhalteverfahren durch. Der Beschwerdeführer gab daraufhin bekannt, die von ihm als Bürge geleisteten Beträge seien als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften als Handelsvertreter zum Abzug zu bringen, weil er ausschließlich im Hinblick auf die künftigen Geschäftsbeziehungen zwischen ihm und der GmbH die Bürgschaft eingegangen sei. In eventu seien diese als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Das Finanzamt gab diesem Begehren im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1982 mit der Begründung, die geleisteten Beträge stünden weder mit den Einkünften als Handelsvertreter im Zusammenhang, noch seien sie als zwangsläufig erwachsen anzusehen, keine Folge.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung hielt der Beschwerdeführer sein Begehren, die geleisteten Beträge als Verluste aus Gewerbebetrieb zum Ansatz zu bringen, nicht mehr aufrecht, behauptete jedoch das Vorliegen tatsächlicher sowie rechtlicher Gründe für das Eingehen der Bürgschaft und somit auch für die Bezahlung der von ihm geltend gemachten Beträge ohne jedoch auszuführen, worin dies erblickt werden könnte.

Im Zug einer auch die Jahre 1981 und 1982 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, die als Bürge geleisteten Beträge könnten mangels Zusammenhanges mit den Einkünften aus der Tätigkeit als Handelsvertreter nicht als Betriebsausgaben angesehen werden. Sie seien aber auch nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, weil sie lediglich die Folge eines Verhaltens darstellten, zu dem sich der Beschwerdeführer aus freien Stücken entschlossen habe, obwohl er mit seiner Inanspruchnahme als Bürge hätte rechnen müssen."

Die Berufung gegen die den Feststellungen des Prüfers folgenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1981 und 1982 wurde mit dem damals angefochtenen Bescheid der belangten Behörde vom 27. November 1985 als unbegründet abgewiesen. Die gegen diesen Bescheid erhobene, Rechtswidrigkeit des Inhaltes wegen Nichtanerkennung des dem Beschwerdeführer aus der Bürgschaftsinanspruchnahme entstandenen Aufwandes als außergewöhnliche Belastung geltend machende Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wurde mit dem besagten hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1987 ebenfalls als unbegründet abgewiesen.

Im Anschluß an eine die Jahre 1991 bis 1993 umfassende abgabenbehördliche Prüfung, bei der keine Feststellungen getroffen wurden, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen führten, hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer vor, daß dieser laut Information des Prüfers "in den VuG-Rechnungen der Jahre 1993 und davor Zinsen für ein Darlehen der Fa. M GmbH als Betriebsausgabe abgesetzt" habe, weil er für dieses Darlehen als Bürge in Anspruch genommen worden sei. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, die betriebliche Veranlassung für die Bürgschaftsübernahme darzulegen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung sprach der Beschwerdeführer einerseits von einer "Haftungsübernahme" für die mittlerweile liquidierte und im Handelsregister bzw. Firmenbuch gelöschte GmbH, andererseits aber davon, daß es sich beim "gegenständlichen Darlehen" nicht um ein der GmbH, sondern um ein dem Beschwerdeführer gegebenes gehandelt habe. Die betriebliche Veranlassung der Darlehensaufnahme sei bei zwei vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfungen anerkannt worden. Das Darlehen habe auch zur Finanzierung höherer Abgabennachzahlungen, welche mit den Einkünften des Beschwerdeführers als Vertreter zusammenhängen, gedient. Beigeschlossen war eine Ablichtung einer "Hypothekarkredit-Zusage" einer Sparkasse vom 25. Oktober 1982.

Das Finanzamt hielt sodann dem Beschwerdeführer ergänzend vor, im Abgabenverfahren habe es hinsichtlich der Ertragsteuern lediglich EIN Rechtsmittelverfahren gegeben, welches die Einkommensteuer für die Jahre 1981 und 1982 betroffen habe. Dabei seien die Rückzahlungen und Zinsen aus einer Bürgschaftsverpflichtung für die M GmbH ursprünglich als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gesonderter Betrieb) geltend gemacht worden. "Diese Argumentation" sei im Rechtsmittelverfahren dahingehend abgeändert worden, daß die Zahlungen aus der Bürgschaftsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG geltend gemacht worden seien. Aus dem die genannten Jahre betreffenden Betriebsprüfungsbericht sei eindeutig erkennbar, daß die Darlehensrückzahlungen und Zinsen in keinem Zusammenhang mit dem Betrieb der Handelsagentur gestanden seien. Bei der die Jahre 1986 bis 1988 betreffenden Betriebsprüfung sei die Thematik der Zinsen offensichtlich nicht näher überprüft worden. Aus der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers sei ersichtlich, "daß der fragliche Kredit offensichtlich die Konto-Nr. X" habe. Aus den Einkommensteuerakten seit 1981 sei kein Zusammenhang zwischen diesem Kredit und der MTW GmbH erkennbar. Die Zinsen in diesem Jahr seien vom Beschwerdeführer ohne Offenlegung des Zusammenhanges mit der genannten Gesellschaft als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Im Zusammenhang mit einem gegen Heidi F. geführten Finanzstrafverfahren sei dem Finanzamt ein Kredit-Antrag vom 22. Oktober 1982 bekannt geworden. Von dem Kreditbetrag über S 1,2 Mio entfalle ein Betrag von S 695.000,- auf die Bürgschaft für die M GmbH. Dies entspreche 48,53 % des dem Kredit zugrundeliegenden Finanzierungsbedarfes von S 1,432.000,-. Mit diesem Prozentsatz habe der Beschwerdeführer die Zinsen aus dem angeführten Konto zu Unrecht als Betriebsausgaben abgesetzt.

Der Beschwerdeführer verwies hiezu (nochmals) auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es jedermann freistehe, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdmitteln zu finanzieren, sodaß das Abziehen von Eigenmitteln die Betriebsvermögenseseigenschaft der an ihre Stelle tretenden Fremdmittel nicht tangiere. Die Eigenmittel seien auch keineswegs für private Zwecke abgezogen worden, "sondern für die Finanzierung von Betriebsausgaben und Investitionen, aber auch für die Finanzierung höherer Abgabennachzahlungen". Auf Grund ausreichender Erörterung mit den Abgabenbehörden seien diesen die tatsächlichen Verhältnisse bekannt gewesen, weswegen eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht zulässig sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde die gegenüber dem Beschwerdeführer erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Begründend führte sie aus, der Beschwerdeführer habe in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1993 und davor den Kredit bei einer Sparkasse, Knto.Nr. X, als Betriebsverbindlichkeit ausgewiesen und dementsprechend die daraus resultierenden Zinsen als Betriebsausgaben geltend gemacht. In seiner Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1993 habe er jedoch bei den nicht das Betriebsvermögen betreffenden Schulden und Lasten ein Darlehen bei dieser Sparkasse mit der o.a. Kontonummer in Höhe von S 1,208.989,- als "Darlehen für M" bezeichnet. Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1979 bis 1982 habe der Prüfer festgestellt, daß die Darlehensrückzahlung in Verbindung mit der genannten Gesellschaft in keinem Zusammenhang mit der Handelsagentur stehe. Obwohl sich aus der Aktenlage somit begründete Zweifel an der Betriebsausgabeneigenschaft der Zinsen ergeben hätten, habe das Finanzamt ohne jegliche Überprüfung die gesamte gewinnmindernde Geltendmachung dieser Zinsen zugelassen. Das Finanzamt habe damit bei Erlassung der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide seiner amtswegigen Ermittlungspflicht nicht in ausreichendem Umfang entsprochen, weshalb aus Zweckmäßigkeitsgründen, vor allem im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, mit Aufhebung vorzugehen gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend machende Beschwerde. Behauptet wird, daß die belangte Behörde den Sachverhalt unrichtig gewürdigt und vor allem das Aufteilungsverbot für die in Rede stehende Verbindlichkeit nicht beachtet habe.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde verweist zur Begründung der behaupteten Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, von welchen Kommentatoren die Rechtsansicht vertreten werde, daß das "Veranlassungsprinzip" im Sinne einer auf den wirtschaftlichen Zusammenhang abstellenden Kausalbetrachtung zu verstehen sei, nicht hingegen als Veranlassung im Sinne "eines auslösenden Momentes". Dies bedeute für den Beschwerdefall, daß "die getätigten monatlichen Annuitätzahlungen nicht gleichmäßig auf die alten Schulden (Konvertierung der Bürgschaftsverpflichtung M) verteilt werden können, weil ja jedermann vorerst bei Rückzahlung von Darlehen solche Rückzahlungen primär für die Altschulden tätigt". Dieser Grundsatz sei auch aus der Bundesabgabenordnung zu ersehen, da Zahlungen grundsätzlich auf die ältesten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen seien. Der Beschwerdeführer stehe auf dem Standpunkt, daß seine Altschulden aus der Bürgschaft für die M spätestens im Jahr 1987 voll abgedeckt gewesen seien; weiters unter Bezugnahme auf Djanani/Kapferer, Probleme der Zuordnung von Verbindlichkeiten in ÖStZ 1987, 166f, daß eine teils betrieblich, teils privat veranlaßte Schuldaufnahme ihrer überwiegenden Veranlassung nach zuzuordnen sei. Der Beschwerdeführer stehe jedenfalls auf dem Standpunkt, daß vom konvertierten M-Darlehen in Höhe von S 695.000,- der Vorschuß "M KG" in Höhe von S 250.000,- abzuziehen sei, sodaß sich ein nichtbetrieblicher Teil des seinerzeit aufgenommenen Kredites in Höhe von 37,65 % errechnen lasse. Aber auch dann, wenn bei Berechnung eines allfällig privat veranlaßten Kredites der ganze Betrag per S 695.000,- dem Finanzierungsbedarf von S 1.432.000,- gegenübergestellt werde, würde sich der Privatkredit auf 48,53 % belaufen, also der Kredit überwiegend betrieblich veranlaßt sein.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Im Beschwerdefall ist unbestritten, daß der Beschwerdeführer einen Teil des im Jahr 1982 aufgenommenen Darlehens mit einer Laufzeit von ca. 17 1/2 Jahren zur Abdeckung einer Bürgschaftsverpflichtung im Zusammenhang mit der M GmbH verwendet hat. Anders als noch vor den Verwaltungsinstanzen stellt der Beschwerdeführer nunmehr nicht mehr in Abrede, daß die Darlehensaufnahme teilweise nichts mit seiner Tätigkeit als Handelsvertreter zu tun hatte. Da solcherart für einen Teil des ursprünglich aufgenommenen Darlehens auf Grund unmittelbarer Zuordnung die betriebliche Veranlassung durch die genannte Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht gegeben erscheint, ist insofern auch ein Abzug von Zinsen als Betriebsausgaben ausgeschlossen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 16. November 1993, Zl. 89/14/0158). Im Beschwerdefall ist hiebei auch in bezug auf den in Rede stehenden Aufhebungsbescheid nicht entscheidungswesentlich, ob die nicht durch die Handelsvertreterstätigkeit des Beschwerdeführers veranlaßte Darlehensaufnahme 35,65 % (so die Beschwerde) oder 48,53 % (so das Finanzamt) der gesamten Darlehenssumme betragen hat. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise läßt sich auch nicht sagen, daß sich durch die spätere Konvertierung der Darlehensschuld an ihrem Charakter als teilweise nicht betrieblich veranlaßter Schuld etwas geändert hätte.

Da der Charakter der teilweise nicht betrieblichen Veranlassung der Schuldaufnahme mangels eines späteren, den wirtschaftlichen Zusammenhang lösenden Ereignisses auch auf die Darlehenszinsen durchschlägt, fehlt insoweit das für den Abzug eines Aufwandes als Betriebsausgabe nach den allgemeinen Erfordernissen notwendige Merkmal der Veranlassung durch einen bestimmten Betrieb. Der Beschwerdestandpunkt, wonach zuerst die privaten "Altschulden" aus der Bürgschaft für die M GmbH getilgt worden und spätestens im Jahr 1987 voll abgedeckt gewesen wären, mißt der Konvertierung eine ihr nicht zukommende Bedeutung für den wirtschaftlichen Zusammenhang der Zinsen mit der ursprünglichen Darlehensaufnahme bei und stellt demnach zu Unrecht auf Alt- und Neuschulden anstatt darauf ab, daß von den im gesamten Rückzahlungszeitraum anfallenden Darlehenszinsen jeweils ein Teil als nicht betrieblich veranlaßt zu behandeln ist. Daß der vom Beschwerdeführer zur Deckung seiner Bürgschaftsverpflichtung aufgenommene Teil des Darlehens anders als der übrige Teil des Darlehens abgestattet worden wäre, behauptet selbst die Beschwerde nicht. Der in § 214 Abs. 1 BAO getroffene Anordnung, derzufolge in den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind, kann schon nach dem Anwendungsbereich dieser Norm (für die Verrechnung von Abgabenschuldigkeiten durch Abgabenbehörden) nichts zugunsten des Beschwerdestandpunktes entnommen werden.

Da die vom Finanzamt für die Jahre 1992 und 1993 gegenüber dem Beschwerdeführer erlassenen Einkommensteuerbescheide auf der nach dem Gesagten unrichtigen Rechtsansicht beruhen, SÄMTLICHEN auf das genannte Darlehen entfallenden Zinsen komme der Charakter von Betriebsausgaben zu, wiewohl sich schon aus der damaligen Aktenlage klar ergibt, daß ein Teil der vom Beschwerdeführer für die Jahre 1992 und 1993 geltend gemachten Zinsen unmittelbar nicht im Zusammenhang mit der Handelsagentur stand, erweist sich die Aufhebung dieser Bescheide (wenn auch im Wege eines falsch bezeichneten Aufhebungstatbestandes:

nämlich gestützt auf Abs. 1 lit. c anstatt richtig auf Abs. 2 des § 299 BAO) als frei von Rechtsirrtum. Die Beschwerde mußte daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.