



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 25. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes R vom 28. September 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der am 9. Juli 2004 eingebrachten Einkommensteuererklärung 2004 erklärte der Berufungswerber einen Verlust bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 171.427,49. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 werden diese Aufwendungen wie folgt aufgelistet:

L	€ 20.130,37
BB	€ 43.603,70
AA	€ 25.159,16
G	€ 13.659,50
C	€ 6.996,94
AB	€ 436,04
S	€ 4.673,97
AC	€ 948,96
T	€ 2.180,96
V	€ 15.000,00
W	€ 11.500,00
AD	€ 828,47
X	€ 910,57
AF	€ 6.442,59
Y	€ 2.442,78

B	€ 10.340,25
AG	€ 1.650,00
Z Ratenvereinbarung 12x191,00	€ 2.292,00
Z Ratenvereinbarung 12x186,00	€ 2.232,00
Verlust aus GF-Haftung 2002	171.427,49

Einer telefonischen Aufforderung des Finanzamtes folgend erklärte der Berufungswerber mit dem Schreiben datiert vom 23. Juli 2004, dass er mit Notariatsakt vom 13. Juni 1997 die Firma A_GmbH gegründet habe. Er sei Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer gewesen. Dieses Unternehmen sei mit einem Stammkapital von S 500.000,00 gegründet worden, welches vorerst zur Hälfte und bis zum 31. März 1999 zur Gänze eingezahlt worden sei. Die Bilanz zum 31. Dezember 1999 habe bereits einen Verlust in Höhe von S 1.887.684,12 ausgewiesen. Abgesehen von den gesetzlichen Haftungen hätten die übrigen Gläubiger den Berufungswerber massiv unter Druck gesetzt, für die Bezahlung der Verbindlichkeiten Sorge zu tragen, da die Insolvenz nicht rechtzeitig angemeldet worden sei. Es habe zivilrechtliche Klagen mit dem Ziel, die Forderungen beim Berufungswerber durchzusetzen und auch Strafanzeigen gegeben, die zu einem mehrere Jahre dauerndem Betrugsverfahren beim Landesgericht R geführt hätten. Zuletzt habe der Berufungswerber "*aus dem Titel Geschäftsführerhaftung*" Zahlungen an die Gläubiger geleistet. Eine Zahlungsverpflichtung des Berufungswerbers habe nicht bestanden, da das Stammkapital der A_GmbH bereits vollständig einbezahlt gewesen sei. Es bestehe daher ein Zusammenhang mit den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit des Berufungswerbers als Geschäftsführer und wären diese Kosten nachträgliche Betriebsausgaben. Beigelegt waren diesem Schreiben ein Auszug aus dem Firmenbuch für die A_GmbH vom 19. Juli 1997, aus welchem ersichtlich ist, dass der Berufungswerber Alleingesellschaftergeschäftsführer dieser Gesellschaft und zu diesem Zeitpunkt erst die Hälfte des Stammkapitals von S 500.000,00 einbezahlt war. Weiter beigelegt war der Notariatsakt vom 13. Juni 1997, mit welchem die A_GmbH errichtet worden ist.

Am 31. Mai 2001 war im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung der A_GmbH eine Niederschrift mit dem Berufungswerber aufgenommen und von diesem unterzeichnet worden. Darin erklärt der Berufungswerber anhand einer Kontenliste der A_GmbH für das Monat März 2000, dass die A_GmbH gegen den Berufungswerber S 1.425.600,00 an Forderungen besessen habe. Als Ausgleich habe der Berufungswerber die folgenden Verbindlichkeiten in das Privatvermögen übernommen und auch teilweise bezahlt: B S 117.165,00, C S 507.568,00, D S 218.601,00, E S 161.300,00, F S 202.955,00, G S 192.272, H S 79.361,00, I S 354.000,00, Y S 280.000,00 (insgesamt daher S 2.113.222,00). Der Berufungswerber sei bis zur Abtretung der Geschäftsanteile am 4. September 2000 an Herrn K Geschäftsführer der

A_GmbH gewesen und habe bis März 2000 dafür eine Geschäftsführerentschädigung bezogen. Danach sei er als Handelsagent für verschiedene Firmen tätig gewesen.

Diese Niederschrift wurde am 6. Juli 2001 fortgesetzt und ergänzt, dass er 2001 von den Forderungen des Bs 2001 S 20.000,00, von jener der C S 20.000,00, an die D S 10.000,00 bis S 15.000,00, an die E als Vergleichssumme S 100.000,00, wodurch die zugrunde liegende Forderung weggefallen sei, dem F S 42.000,00, bezahlt und die Forderung der I vollständig getilgt habe. Der Saldo der A_GmbH bei der L sei in eine Privatschuld des Berufungswerbers umgewandelt und durch eine Umbuchung von einem Privatkonto des Berufungswerbers abgedeckt worden.

Der Prüfer hielt dazu in einem nicht datierten nicht unterzeichneten Aktenvermerk fest, dass der Berufungswerber bei der erwähnten Umsatzsteuersonderprüfung das Zurechnen einer verdeckten Ausschüttung durch die Argumentation verhindert habe, dass die genannten Verbindlichkeiten der A_GmbH in das Privatvermögen des Berufungswerbers übernommen und dadurch die Verbindlichkeiten des Berufungswerbers gegenüber der A_GmbH bezahlt worden seien.

Im Einkommensteuerbescheid 2002 datiert vom 28. September 2004 wurden beim Berufungswerber keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt und dies damit begründet, dass dem Berufungswerber mit Abtretungsvertrag vom 4. September 2000 für seine Geschäftsführertätigkeit bei der A_GmbH die Entlastung erteilt worden sei. Laut diesem Notariatsakt würde der Berufungswerber durch den neuen Geschäftsführer M K klag- und schadlos gehalten werden. Die in der Steuererklärung 2002 beantragten nachträglichen Werbungskosten seien keine nachträglichen Betriebsausgaben, welche sich aus der Haftung als ehemaliger Geschäftsführer ergeben hätten, sondern hätten dem Abdecken des Verrechnungskontos des Berufungswerbers bei der A_GmbH gedient. Die Zahlungen seien daher als Gesellschafter und nicht als Geschäftsführer geleistet worden. Es werde auf die im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung verfassten Niederschriften vom 31. Mai und 6. Juli 2001 verwiesen (siehe oben). Nachträgliche Betriebsausgaben könnten nicht anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung vom 22. Oktober 2004, in welcher begehrt wird, nachträgliche Betriebsausgaben in der Höhe von € 171.427,49 wie in der Einkommensteuererklärung 2002 beantragt, bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anzuerkennen. Zur Begründung des angefochtenen Bescheides führte der Berufungswerber entgegnend aus, dass er mit dem Abtretungsvertrag vom 4. September 2000 seine Geschäftsanteile veräußert habe und ein neuer Geschäftsführer bestellt worden sei. Die erteilte Entlastung könne sich nur auf die Beziehung zwischen dem neuen Gesellschafter und dem ausscheidenden Geschäftsführer beziehen und dadurch kein Vertragsverhältnis zu

Gunsten oder zu Lasten Dritter konstruiert werden. Es könne dadurch die gesetzliche Haftung, welche den Geschäftsführer treffe, wenn er im Fall eine Insolvenz nicht rechtzeitig für die Eröffnung des Konkurses Rechnung trage, nicht abbedungen werden. Nachträglich habe sich im Strafverfahren gegen Herrn Q beim Landesgericht N zur Zahl O (wegen §§ 127, 128 Abs. 2 Z 4, 130 Abs. 2 1. Fall, 146, 147 Abs. 3 und 148 2. Fall StGB [Strafgesetzbuch BGBl. Nr. 60/1974]) herausgestellt, dass sowohl der Erwerber der Geschäftsanteile als auch der neuen Geschäftsführer in betrügerischer Absicht gehandelt hätten. Dabei sei auch hervorgekommen, dass Herr K bloß als Strohmänn für Q aufgetreten sei. Die bei der Übernahme der Anteile und der Geschäftsführung abgegebenen Zusicherungen seien daher ins Leere gegangen und wären die Verbindlichkeiten vom Erwerber der Gesellschaft entgegen der Zusage nicht befriedigt worden. Die Gläubiger hätten daher auf den Berufungswerber zugegriffen und "*aus dem Titel der Geschäftsführerhaftung*" verschiedentlich geklagt und entsprechende gerichtliche Titel erwirkt. Ein Gläubiger habe auch gegen den Berufungswerber beim Landesgericht R Strafanzeige wegen des Nichtbezahlens von Rechnungen als Geschäftsführer der A_GmbH erstattet. Dieser Fall sei vom Gericht in aufwendiger Form abgehandelt worden und habe der Berufungswerber nur durch den Nachweis, dass er jede gegen die Gesellschaft anhängige Exekution befriedigt habe, einen Freispruch erwirken können. Daraus sei zu ersehen, dass die Zahlungsverpflichtungen des Berufungswerbers auf seine Organfunktion als Geschäftsführer und nicht auf die Gesellschafterstellung zurückzuführen gewesen sei. Die Abgabenbehörde sei an die zivilrechtliche Würdigung des Gerichtes gebunden und dürfe von dieser nicht abweichen.

Mit dem Schreiben datiert vom 2. Dezember 2004 übermittelt der Berufungswerber einem telefonischen Ersuchen des Finanzamtes folgend Gerichtsurteile, Exekutionstitel und Schriftverkehr bezüglich der Zahlungen des Berufungswerbers für die A_GmbH im Jahr 2002 an die Firmen S, die Rechtsanwälte T für die U, die V, die W, die X, der Y, der Z, der AA. Der Berufungswerber betonte nochmals, dass gegen ihn beim Landesgericht R ein von der Staatsanwaltschaft sehr aufwändig betriebenes Gerichtsverfahren abgeführt worden sei, in welchem er nur deshalb freigesprochen worden wäre, weil er alle Gläubiger befriedigt habe.

Beigelegt waren in Kopie die im Folgenden beschriebenen Schriftstücke:

In der vom Bezirksgericht R am 25. November 1999 bestätigten Klagerubrik für Versäumungsurteile begehrte die S die Zahlung von S 171.576,38 samt 10% Zinsen seit dem 1. März 1999 und Prozesskosten von S 17.647,30.

Schreiben 28. September 2000 der Rechtsanwälte des Berufungswerbers an die Rechtsanwälte der S, in welchem diese darlegen, dass der Berufungswerber aus der A_GmbH ausgeschieden sei und ein Angebot zum außergerichtlichen Ausgleich stellen. Der

Berufungswerber habe Verbindlichkeiten in Höhe von S 11.000.000,00, welche zum großen Teil aus der A_GmbH stammen würden. Wegen der Sorgepflichten für fünf Kinder und seine Ehegattin und auch rechtswirksam vereinbarter Gehaltsabtretungen gäbe es keine pfändbaren Bezugsanteile. Das Haus beziehungsweise die Haushälfte des Berufungswerbers sei wesentlich überbelastet. Es bestehe ein nicht anfechtbares Veräußerungs- und Belastungsverbot. Es würden jedoch in der Familie des Berufungswerbers Möglichkeiten bestehen, den Gläubigern eine fünfprozentige Quote unter der Voraussetzung völliger Entschuldung anzubieten.

Die Rechtsanwälte der U gaben dem Berufungswerber mit dem Schreiben vom 15. April 2002 bekannt, dass die Forderung ihrer Mandantschaft S 125.213,46 betrage und diese bereit sei den vom Berufungswerber gemachten Vorschlag zu akzeptieren (samt kopierter Exekutionstitel vom 10. August und 8. April 1999).

Die der V war am 11. November 2002 mit einer Abschlagszahlung von € 15.000,00 für ihren Exekutionstitel vom 29. Februar 2000 in Höhe von S 1.151.379,44 zufrieden.

Die W wollte im Schreiben vom 25. Oktober 2002 mindestens € 10.000,00 für ihre Forderung von S 1.045.000,00 (Exekutionstitel vom 29. Dezember 1999) erhalten.

Die X wollte im Schreiben vom 23. Januar 2002 wissen, wann mit einer zehnprozentigen Ausgleichszahlung für die Forderung in Höhe von € 9.105,69 (Exekutionstitel vom 22. April 1999) zu rechnen sei.

Mit dem Schreiben vom 1. August 2002 erklärte sich die Y damit einverstanden eine Abschlagszahlung von 10% auf die Forderungen (Versäumnisurteil vom 16. Februar 2000) gegen den Berufungswerber in Höhe € 24.506,08 zu akzeptieren.

Aus der Klage vom 26. Juni 2001 ist erkennbar, dass die Z überzeugt war, eine Grundforderung in Höhe von S 372.105,34 gegen den Berufungswerber zu besitzen.

Mit dem Schreiben vom 27. September 2000 bot der Berufungswerber auch der AA eine Abschlagszahlung für ihre Forderungen in Höhe von 10% an. Aus dem Schreiben der AA vom 6. November 2000 geht hervor, dass auf den Konten der Ehegattin des Berufungswerbers S 122.047,99, des Berufungswerbers gemeinsam mit seiner Ehegattin S 724.543,81 und auf den Konten der A_GmbH S 311.703,03, S 969.190,04, S 764.965,47, sowie S 691.573,12 aushafteten.

Am 12. April 2007 wurde dem Berufungswerber von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgehalten, dass nach dem bis zu diesem Zeitpunkt bekannten entscheidungsrelevanten Sachverhalt, der sich aus dem Vorbringen des Berufungswerbers, den von ihm vorgelegten

Unterlagen und dem Akteninhalt ergebe, die Ansicht zu teilen sei, dass jene Zahlungen, welche der Berufungswerber auf Verbindlichkeiten geleistet habe, die er laut Niederschrift vom 31. Mai 2001 bereits im Jahr 2000 in das Privatvermögen übernommen habe, keinesfalls nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit sein könnten. Dies habe die folgenden Verbindlichkeiten betroffen:

	ATS
H	79.361,00
I	354.000,00
Y	280.000,00
G	192.272,00
F	202.955,00
C	507.568,00
D	218.601,00
E	161.300,00
B	117.165,00
	<u>2.113.222,00</u>

Als Vorhaltsbeantwortung habe der Berufungswerber am 2. Dezember 2004 Dokumente vorgelegt, welche Exekutionstitel und mögliche Abschlagszahlungen belegen würden. Die vom Berufungswerber geäußerte Ansicht, dass diese Unterlagen eine Verbindung zur Geschäftsführerhaftung und nachträglichen Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit herstellen würden, gehe fehl. Es würden nämlich weder die Zahlung noch deren ursprünglicher Rechtsgrund beziehungsweise, dass der Berufungswerber trotz Veräußerung der Anteile an der A_GmbH und Neubestellung eines Geschäftsführers eine Haftung getroffen hätte, dadurch belegt. Es seien folgende Unterlagen vorgelegt worden:

	ATS	Fällig	eventuelle Abschlagszahlung
Versäumnisurteil S	202.949,79	Dez.99	
U	125.213,46	Aug/Apr.99	
V	1,151.379,44	Feb.00	206.404,50
W	1,045.000,00	Dez.99	137.603,00
X	125.297,03	Apr.99	12.529,70
Y	337.211,01	Feb.00	33.721,10
Z	372.105,34		37.210,53
AA Ehegattin des Berufungswerbers	122.047,99		12.204,80
AA Ehegattin und Berufungswerber	724.543,81		72.454,38
AA A_GmbH	311.703,03		
AA A_GmbH	969.190,04		
AA A_GmbH	764.965,47		
AA A_GmbH	691.573,12		

Angemerkt wurde, dass für die Privatschulden des Berufungswerbers und die seiner Ehegattin bei der AA vorderhand ohnehin keine nachträglichen Betriebsausgaben in Betracht kommen würden. Es sei daher für folgende angebliche Zahlungen zu prüfen, ob und inwieweit diese als

nachträgliche Betriebsausgaben bei den Einkünften des Berufungswerbers aus selbständiger Arbeit als ehemaliger Alleingesellschaftergeschäftsführer der A_GmbH anzuerkennen sind:

	Euro	ATS
L	20.130,37	276.999,93
BB	43.603,70	599.999,99
A-Bank ?	25.159,16	346.197,59
AB	436,04	6.000,04
S	4.673,97	64.315,23
AC	948,96	13.057,97
T	2.180,96	30.010,66
V	15.000,00	206.404,50
W	11.500,00	158.243,45
AD	828,47	11.400,00
AE	910,57	12.529,72
AF	6.442,59	88.651,97
Z Ratenvereinbarung 12x191,00	2.292,00	31.538,61
Z Ratenvereinbarung 12x186,00	2.232,00	30.712,99
	<u>136.338,79</u>	<u>1.876.062,65</u>

Dabei seien für folgende angebliche Verbindlichkeiten keinerlei Unterlagen vorgelegt worden:

	Euro	ATS
L	20.130,37	276.999,93
BB	43.603,70	599.999,99
A-Bank ?	25.159,16	346.197,59
AB	436,04	6.000,04
AC	948,96	13.057,97
T	2.180,96	30.010,66
AD	828,47	11.400,00
AF	6.442,59	88.651,97

Aber auch die bis dahin vorgelegten Unterlagen würden keinen direkten Zusammenhang zu den nachträglichen Einkünften aus selbständiger Arbeit erkennen lassen. Unklar wäre auch, wer der Verpflichtete bei den Posten L, BB und der A-Bank sei. Zu den Verpflichtungsgründen würden bis zu diesem Zeitpunkt keinerlei Unterlagen und zur tatsächlichen Zahlung keine Belege vorliegen.

Weiter wurde der Berufungswerber ersucht, um sein Vorbringen näher untersuchen zu können, die Geschäftszahl des von Ihnen mehrmals erwähnten Strafverfahrens beim Landesgericht R bekannt zu geben, damit diese Akten leichter angefordert werden könnten und aufgefordert alle Unterlagen vorzulegen, welche die Entstehung der Verbindlichkeiten betreffen würden, von welchen der Berufungswerber nun behaupten würde, deren teilweise Tilgung wäre als nachträgliche Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu werten. Auch solle der Berufungswerber die behauptete Tatsache, dass bei diesen

Verbindlichkeiten tatsächlich und rechtlich verbindlich zur Haftung herangezogen worden zu sein, in jedem einzelnen Fall ebenso wie die tatsächliche Zahlung belegen.

Darauf antwortete der Berufungswerber im Schreiben 6. Juni 2007, dass die „*nachträglich geltend gemachten*“ Betriebsausgaben in Zusammenhang mit Zahlungen an die AA in Summe von € 25.159,16 lautend auf A_GmbH die Konten mit den Nummern BC, BD, BE, BF betroffen hätten. Bei diesen Konten sei der Berufungswerber einer Wechselbürgschaft eingegangen. Eine Entlastung der Ehegattin des Berufungswerbers für ihre Privatverbindlichkeiten gegen 10% des geschuldeten Betrages sei nur im Gesamtpaket mit dem Berufungswerber möglich gewesen. Für die im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2002 geltend gemachten nachträglichen Betriebsausgaben seien dem Finanzamt sämtliche Zahlungsbelege übermittelt worden. Auch im Strafverfahren gegen den Berufungswerber seien diese vorgelegt worden. Sollten diese weder im Akt der Finanzverwaltung noch beim Landesgericht aufliegen, sei der Berufungswerber bereit kostenpflichtige Durchschriften zu beschaffen.

Beigelegt waren diesem Schreiben Kopien der Ladung des Berufungswerbers als Angeklagten wegen der §§ 146, 147 Abs. 3, 148 2. Fall StGB (Strafgesetzbuch BGBl. Nr. 60/1974) zur Hauptverhandlung am 5. September 2003 beim Landesgericht R, der Ladung des Berufungswerbers als Beschuldigten zur Einvernahme im Vorverfahren vom 25. Juni 2001. Die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft R vom 13. Februar 2003, des ersten Blattes des Beschlusses des Landesgerichtes R die Kosten der Verteidigung pauschal zu ersetzen, eines Briefes des Berufungswerbers vom 7. August 2002 an das Landesgericht R, des Protokolls der Vernehmung des Berufungswerbers als Beschuldigten beim Landesgericht R vom 25. Juli 2001 und zweier Schreiben der AA vom 6. November 2000 und 25. Juni 2001, in welchen die A-Bank eine Entlassung des Berufungswerbers und seiner Ehegattin aus der Haftung gegen Zahlung von 10% des aushaftenden Betrages in Aussicht stellt.

In der Begründung der erwähnten Anklageschrift der Staatsanwaltschaft R vom 13. Februar 2003 wird unter anderem Folgendes festgehalten:

„Im Jahr 1996 begann der Berufungswerber als Einzelunternehmer mit dem Verkauf von kleinen Wochenendhäuschen in Holzbauweise, die er aus Tschechien bezog. In der ersten Jahreshälfte 1997 entschloss er sich, eine eigene Vertriebsfirma für Fertighäuser zu gründen. Dazu kam es am 13. Juni 1997 mit der Gründung der A_GmbH deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Berufungswerber war. Im Sommer 1998 vereinbarte er mit der B-GmbH den Bau zweier Musterhäuser auf den Grundstücken AH BG und BI in der Gemeinde Steinhaus. Beide Häuser wurden von der B-GmbH bei der A_GmbH bestellt. Aufgrund von Unstimmigkeiten über ein weiteres Projekt kam es jedoch zu einem Abbruch dieser Geschäftsbeziehungen. Im April 2000 kauften der Berufungswerber und seine Ehegattin je zur

Hälfte die Immobilie AH BG zu einem Preis von insgesamt € 452.097,70. Der Kaufpreis wurde zur Gänze über Kredite finanziert, die mit verbücherten Pfandrechten an der gegenständlichen Liegenschaft besichert sind. Im Rang nach diesen Pfandrechten ist im Grundbuch ein gegenseitiges Belastungs- und Veräußerungsverbot des Berufungswerbers und seiner Ehegattin eingetragen. Mit Notariatsakt vom 4. September 2000 trat der Berufungswerbers seinen Geschäftsanteil an der A_GmbH an M K ab. Der Berufungswerber besucht nach eigenen Angaben seit rund 20 Jahren Spielcasinos, um dort Roulette zu spielen. ... Der Berufungswerber gab an, zumindest seit dem Jahr 1990 seien Exekutionen gegen ihn geführt worden. Der Berufungswerber hatte aus seiner Tätigkeit in den Jahren 1984 und 1985 Steuerschulden in Höhe von rund € 180.000,00. Aufgrund eines mit dem Finanzamt R geschlossenen Vergleiches musste er davon letztlich rund € 50.000,00 begleichen. Ob dieser Vergleich vor oder nach der Gründung der A_GmbH geschlossen wurde, vermochte der Berufungswerber nicht anzugeben."

Im Protokoll der Vernehmung des Berufungswerbers als Beschuldigten beim Landesgericht R vom 25. Juli 2001 gab der Berufungswerber unter anderem an:

„Ich wollte die Firma retten, sonst hätte ich ja auch einfach in Konkurs gehen können. Ich habe für circa 95% der Schulden der Firma privat gehaftet. Dieser Haftung komme ich auch nach. ... Ich wollte nie, dass jemand zu Schaden kommt. Natürlich wollte ich auch nicht, dass jemand durch den Verkauf zu Schaden kommt. Jetzt möchte ich natürlich, dass dieser Schaden so gering wie möglich gehalten wird, deshalb habe ich für die meisten Verpflichtungen noch nachträglich persönlich die Haftung übernommen."

Das am Beginn des Schreibens vom 6. Juni 2007 angekündigte freisprechende Urteil des Landesgerichts R fehlt jedoch in den Beilagen.

Nachdem dem Finanzamt mit E-Mail vom 17. August 2007 die bisher dargestellten Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Wahrung des Parteiengehörs bekannt gegeben worden waren, gab dieses am 20. August elektronisch bekannt, diese zur Kenntnis zu nehmen und keine weitere Stellungnahme abgeben zu wollen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie aus dem oben geschilderten hervorgeht, hat der Berufungswerber für den Großteil der ehemaligen Verbindlichkeiten der A_GmbH persönliche Haftungen und zwar nach eigener Aussage zu 95% aller Verbindlichkeiten, übernommen. Dabei handelt es sich zum Teil um Bürgschaften, Wechselbürgschaften und auch um bloße Übernahme der Haftung.

Nach der Aussage des Berufungswerbers (siehe oben) hat er dies getan, um den Konkurs der A_GmbH, beziehungsweise, um einer Verurteilung wegen schweren gewerbsmäßigen Betruges nach den §§ 146, 147 Abs. 3, 148 2. Fall StGB (siehe oben das Vorbringen des Berufungswerbers) zu verhindern.

Bei den Zahlungen, die der Berufungswerber im Jahr 2002 geleistet hat, handelt es sich nach dem Vorbringen des Berufungswerbers und den vom ihm beigebrachten Unterlagen ausschließlich um solche, bei denen er freiwillig noch vor und zum Teil auch nach dem Verkauf der A_GmbH persönlich die Haftung übernommen hat. Dabei wurden vom Berufungswerber zum größten Teil im Verhältnis zur ursprünglichen Schuld Abschlagszahlungen mit Vergleichscharakter geleistet, die dem Zweck dienen sollten, diese Verbindlichkeiten gegenüber dem jeweiligen Gläubiger endgültig zu bereinigen.

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 zählen auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen). Schuldzinsen und andere Ausgaben, die sich aus ehemaligen betrieblichen Verbindlichkeiten ergeben (etwa Kontoführungsgebühr und ähnliches) sind nach der Beendigung des Betriebes insoweit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig sind, als die zugrunde liegenden Verbindlichkeiten betrieblich veranlasst bleiben. Die betriebliche Veranlassung der Verbindlichkeiten geht aber verloren, soweit die Verbindlichkeiten der Finanzierung von Wirtschaftsgütern gedient haben, die der Steuerpflichtige bei der Betriebsaufgabe in sein Privatvermögen überführt hat, die Verbindlichkeiten im Veräußerungserlös Deckung finden, die Verbindlichkeiten durch die Verwertung von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern beglichen werden könnten und dem Steuerpflichtigen nach der Betriebsveräußerung beziehungsweise Betriebsaufgabe eine Tilgung zugemutet werden kann (vergleiche Doralt, Kommentar zum EStG¹⁰, Band II, Rz 74 zu § 32).

Kein Zusammenhang mit der früheren betrieblichen Tätigkeit besteht für Aufwendungen, die ihre Ursache in der Zeit nach der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit haben (zB Zinsen für ein nach der Betriebsaufgabe aufgenommenes Darlehen, vergleiche VwGH 6.3.1984, 83/14/0107, ÖStZB 1985, 35; aus Doralt, aaO., Rz 72). Dies trifft im Rahmen der selbständigen Einkünfte jedenfalls für Haftungsübernahmen des Berufungswerbers zu, welche er nach dem Verkauf der A_GmbH eingegangen ist.

Nun ist zu beachten, dass der Berufungswerber nicht etwa ein Einzelunternehmen beendet hat und zu beurteilen wäre, welche ehemaligen betrieblichen Verbindlichkeiten nunmehr zu nachträglichen Einkünften, wie etwa die darauf entfallenden Zinsen und Kontogebühren, führen könnten, sondern, dass der Berufungswerber Geschäftsführer einer GmbH war und die

von ihm genannten Zahlungen als nachträgliche negative Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 („Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.“) geltend gemacht hat.

Dieses Begehren hätte auch seine Berechtigung, wenn der Berufungswerber tatsächlich in seiner Funktion als Geschäftsführer zur Haftung zum Beispiel für Steuerschulden nach § 9 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961; „Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.“) oder Sozialversicherungsabgaben (siehe Doralt, EStG¹⁰, RZ 84 zu § 32 und das dort zitierte Erkenntnis, VwGH 10.9.1987, 86/13/0149) herangezogen worden wäre.

Dies ist jedoch, wie oben im Bereich der Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung dargelegt, beim Berufungswerber nicht der Fall. Die vom Berufungswerber im Jahr 2002 als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen betreffen die freiwillige Übernahme der Haftung beziehungsweise Bürgschaft für ehemalige Verbindlichkeiten der A_GmbH, einerseits um den Konkurs dieser Gesellschaft, deren Alleineigentümer der Berufungswerber war, zu verhindern, beziehungsweise der Strafverfolgung wegen schweren gewerbsmäßigem Betruges zu entgehen.

Mit einem gleich gelagerten Fall (Haftungsübernahme für die arbeitgebende Kapitalgesellschaft beziehungsweise Zahlung um strafrechtliche Verfolgung durch Gläubiger der Gesellschaft) hat sich der Verwaltungsgerichtshof zuletzt etwa im Erkenntnis vom 3. August 2004, 99/13/0252 beschäftigt. Dabei hat er in Anlehnung an die ständige Rechtssprechung ausgeführt, dass Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften entziehen und dabei auf Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 330, Stichwort Bürgschaften, derselbe, EStG⁴, § 16 Tz 220, Stichwort Bürgschaften, ebenso wie Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73, und die

Verwaltungsgerichtshofserkenntnisse 18.12.2001, 2001/15/0060, 21.10.2003, 2003/14/0076 und vom 31.3.2004, 2004/13/0021 verwiesen.

Dieselbe Ansicht, welcher auch diese Entscheidung folgt, findet sich auch in Doralt¹⁰, Rz 84 zu § 32 („Dagegen sind keine nachträglichen Werbungskosten (Betriebsausgaben) ...

Aufwendungen aus der Übernahme von Gesellschaftsschulden durch den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer, [RME, ÖStZ 1999, 271])

Dies wird auch getragen von der Überlegung, dass es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied macht, ob der 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 als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt beziehungsweise deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen hat es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters als einkünftermindernd zu berücksichtigen. Die Übernahme der Haftungen (und in der Folge der Schulden der GmbH) durch den Gesellschafter-Geschäftsführer dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der nichtselbständigen Einkünfte (vergleiche VwGH 7.9.1993, 90/14/0028 und 23.5.1996, 94/15/0069, mit weiteren Nachweisen). Ob es sich bei diesen Einkünften des Gesellschafters einkommensteuerrechtlich um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit handelt, ändert an dieser Beurteilung nichts, zumal auch hier die Übernahme derartiger Haftungen primär mit der Gesellschafterstellung zusammenhängt (siehe etwa VwGH 24.2.1999, 98/13/0014)

Deutlich wird dies auch beim Vergleich mit einem nicht an der Gesellschaft direkt oder indirekt beteiligten Geschäftsführer. Ein fremder Geschäftsführer hätte weder private Bürgschaften für Betriebskredite noch persönliche Haftungen für betriebliche Verbindlichkeiten übernommen. Die Bürgschaftsverpflichtungen waren daher allein gesellschaftsrechtlich begründet.

Allein eine Haftung nach § 9 BAO oder nach sozialversicherungsrechtlichen oder anderen gleichartigen Bestimmungen könnte zu nachträglichen Einkünften des Berufungswerbers führen, soweit die Zahlungen auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Berufungswerbers zurückzuführen wären (nicht jedoch bei grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz), nicht aber Zahlungen auf Verbindlichkeiten, deren Haftung der Berufungswerber aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen übernommen hat. Nachträglich übernommene Haftungen, die der Berufungswerber erst nach der Beendigung der selbständigen Tätigkeit freiwillig übernommen hat, fallen ohnehin nicht unter den Begriff der nachträglichen Betriebsausgaben (siehe oben, Doralt, aaO.).

Im Ergebnis war daher die Berufung, wenn auch aufgrund eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens, mit der gleichen Rechtsansicht wie jene der Abgabenbehörde erster Instanz abzuweisen, da die vom Berufungswerber im Jahr 2002 geleisteten Zahlungen für betriebliche Verbindlichkeiten der A_GmbH in steuerlichrechtlicher Sicht keinen Zusammenhang mit der ehemaligen Tätigkeit des Berufungswerbers als Geschäftsführer dieser Gesellschaft haben und daher ein Abzug dieser als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Z 2 EStG 1988 und § 22 Z 2 EStG 1988 sowie § 2 Abs. 3 EStG 1988 nicht in Betracht kommt.

Linz, am 22. August 2007