



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. AB, vertreten durch Dr. Pittner Buchprüfungsgesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 8010 Graz, Elisabethstraße 46, vom 11. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. Oktober 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer sowie Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog in den Streitjahren als Geschäftsführer der BB-GmbH, an der er zu 33,33% beteiligt war, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und machte in seinen Abgabenerklärungen (bzw. den zugehörigen Beilagen) ua. unter dem (zunächst nicht näher umschriebenen) Titel *"Werbungskosten"* im Jahr 1998 Aufwendungen in Höhe von ATS 40.000,-- sowie in den Jahren 1999 bis 2001 Aufwendungen iHv. jeweils ATS 120.000,-- geltend.

Das Finanzamt führte zunächst erklärungsgemäße Veranlagungen durch, und zwar für das Jahr 1998 mit (Berichtigungs-)Bescheid vom 15. März 2000, für das Jahr 1999 mit (Berichtigungs-)Bescheid vom 22. Mai 2001, für das Jahr 2000 mit Bescheid vom 23. Jänner 2002 sowie für 2001 mit Bescheid vom 1. August 2002.

Mit Vorhalt vom 23. Juli 2003 ersuchte das Finanzamt den Bw., *"hinsichtlich der unter der Bezeichnung Werbungskosten beantragten Ausgaben iHv. 1998 ATS 40.000,-- bzw. 1999 bis 2001 jeweils ATS 120.000,-- ... die maßgeblichen Sachverhalte offenzulegen."*

Die Anfrage des Finanzamtes wurde von Seiten des Bw. mit Schreiben vom 30. September 2003 wie folgt beantwortet:

"Die beantragten Werbungskosten in der Höhe von ATS 40.000,-- im Jahre 1998 bzw. in der Höhe von ATS 120.000,-- in den Jahren 1999 bis 2001 betreffen Zahlungen an die S-Bank, weil der Bw. als Geschäftsführer der Fa. BB GmbH sich zur Bezahlung dieser Beträge verpflichten musste, anderenfalls wäre von der S-Bank über das Unternehmen das Konkursverfahren eröffnet worden und hätte Herr Ing. B daher ab diesem Zeitpunkt auch keine Bezüge als Geschäftsführer dieses Unternehmens mehr erhalten. Da somit ein direkter Zusammenhang mit den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer der Fa. BB GmbH einerseits und der Bezahlung der Darlehen an die S-Bank gegeben ist, ist ein Abzug dieser Zahlungen als Werbungskosten berechtigt (s. auch VwGH vom 25. September 2002). Außerdem wird darauf hingewiesen, dass der Nachlass dieser Verbindlichkeit auch als außerordentlicher Ertrag bei der Fa. BB GmbH erfasst wurde."

Daraufhin erließ das Finanzamt die berufungsgegenständlichen Bescheide vom 10. Oktober 2003, mit welchen zum Einen die Einkommensteuerverfahren für 1998 bis 2001 wieder aufgenommen wurden sowie zum Anderen – in den neuen Sachbescheiden - den geltend gemachten "Werbungskosten" iHv. ATS 40.000,-- (1998) bzw. jeweils ATS 120.000,-- (1999 bis 2001) die steuerliche Abzugsfähigkeit versagt wurde. Begründend wurde ausgeführt, auf Grund der Ergänzung vom 30. September 2003 komme die Tatsache neu hervor, dass *"es sich bei den ... beantragten Werbungskosten um Zahlungen an die S-Bank gehandelt hat, zu deren Zahlung sich der Abgabepflichtige als Geschäftsführer der BB GmbH verpflichtet hat, um die Eröffnung des Konkursverfahrens über die GmbH abzuwenden. Wäre dieser Sachverhalt der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung der wieder aufzunehmenden Bescheide bekannt gewesen, hätte dies zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt, da der Abzug obig genannter Aufwendungen aus folgendem Grund zu versagen gewesen wäre: Erfolgen Zahlungen, um den Fortbestand einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft zu sichern, ist diese Maßnahme primär der Gesellschafterebene zuzuordnen (...). Ein derartiges wirtschaftliches Engagement weist aber den Charakter von Einlagen und nicht von Betriebsausgaben auf ... "*

Die sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide gerichtete Berufung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet.

Der Verfügung der Verfahrenswiederaufnahme sei entgegen zu halten, dass *"die Tatsachen der Abgabenbehörde bereits seit spätestens Juli 2002 aus dem Veranlagungsverfahren von Herrn HB bekannt sind und die Wiederaufnahme des Verfahrens daher verspätet erfolgt ist."*

Hinsichtlich der in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuervorschreibungen wurde vorgebracht, dass Bürgschaftszahlungen nach der Rechtsprechung dann keine Betriebsausgaben darstellen würden, *"wenn die Bürgschaft im privaten Bereich eingegangen wurde bzw. im Falle von Verwandtschaftsdarlehen."* Daraus könne geschlossen werden, dass für die Übernahme von Bürgschaften und Darlehen, welche im betrieblichen Interesse gewährt und eingegangen wurden, sehr wohl die Abzugsfähigkeit gegeben sei. Der Bw. hätte in den betreffenden Jahren über keine Einnahmen und damit über keinen Gewinn aus selbständiger Arbeit verfügt, wenn er nicht die Bürgschaftszahlungen übernommen hätte. Bei Nichtübernahme der Bürgschaft hätte die von den Banken angedrohte Betriebseinstellung unmittelbar auch zur Unternehmensschließung geführt. Die Darlehenshingabe sei ausschließlich im betrieblichen Interesse erfolgt, weshalb das Darlehen notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Auch im Zuge einer Betriebsprüfung hätten über die Frage der betrieblichen Veranlassung keine Zweifel bestanden. Die Übernahme des Darlehens durch den Bw. habe im Übrigen bei der BB-GmbH zu einem außerordentlichen - körperschaftsteuerpflichtigen - Ertrag geführt. Wenn daher der Schulderlass im betrieblichen Interesse gelegen sei, müsse dies auch für die Bürgschaftsübernahme gelten. Im Hinblick auf die drohende Betriebseinstellung bzw. Unternehmensschließung sowie im Hinblick auf die betriebliche Veranlassung der Darlehensaufnahme stehe die Übernahme der Bürgschaft sehr wohl in direktem Zusammenhang mit dem Betrieb.

In seiner der Berufungsvorlage angeschlossenen Antragsbegründung wies das Finanzamt darauf hin, dass der Sachverhalt und die Streitfrage mit dem der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu (ha.) GZ RV/0314-G/03 (mit Herrn HB als do. Bw.) vorgelegten Verfahren ident seien. Daher sei aus Zweckmäßigkeitsgründen auf die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung verzichtet worden und werde auf die Ausführungen im bezüglichen Verfahren verwiesen. Die Verfahrenswiederaufnahme stütze sich hingegen nicht auf die Aktenlage im vorgenannten Verfahren, sondern auf die Beantwortung des Vorhaltes vom 23. Juli 2003. Aus dem Einkommensteuerverfahren eines anderen Abgabepflichtigen könne *"eine Schlussfolgerung für die Werbungskosten im Anlassfall"* nicht gezogen werden.

Wenn in der Berufung auf das Abgabenverfahren des HB bzw. auf die do. der Abgabenbehörde seit Juli 2002 bekannten Tatsachen verwiesen wird, so ist in sachverhältnismäßiger Hinsicht ergänzend auszuführen:

HB war in den Streitjahren ebenfalls zu 33,33% an der BB-GmbH beteiligt und bezog als Geschäftsführer der GmbH selbständige Einkünfte. Er machte in den Jahren 1998, 1999 und 2000 – ebenso wie der Bw. – Aufwendungen unter dem zunächst nicht näher definierten Titel *"Werbungskosten"* geltend. Mit Anfragebeantwortung vom 12. Juli 2002 teilte er dem Finanzamt über seine steuerliche Vertreterin mit, dass es sich bei dem im Jahr 2000 als

Werbungskosten angesetzten Betrag um eine "letztlich wieder korrigierte Umbuchung" gehandelt habe, welche richtigerweise nicht als Abzugsposten zu berücksichtigen sei. Mit weiterer Eingabe – einer Berufung – vom 21. Oktober 2002 wurde gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz im do. Verfahren wie folgt dargelegt:

"Nachdem der Kredit bei der S-Bank aus dem cash-flow der BB-GmbH nicht finanziert werden konnte, stellte die Bank das Ultimatum, entweder den Kredit persönlich zu übernehmen, oder einen Konkursantrag zu stellen. Die Übernahme des Kredites durch persönliche Zahlung durch den Abgabepflichtigen erfolgte deshalb, weil zum damaligen Zeitpunkt die Prognoserechnung für die Zukunft die Zahlung von Einkünften aus selbständiger Arbeit ermöglichte. Die Übernahme des Kredites ... erfolgte also auch, um die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu sichern. Es wäre daher rechtswidrig, die Einnahmen steuerlich zu erfassen, während die damit in direktem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nicht anerkannt werden. Die persönliche Übernahme der Rückzahlung ermöglichte erst die Bezahlung der Einnahmen, sodass auch der Abzug von den Einnahmen zu Recht erfolgte. Dass sich die wirtschaftliche Situation der BB-GmbH noch weiter verschlechterte, konnte zum damaligen Zeitpunkt nicht vorausgesehen werden, und wurden daher auch die Einkünfte aus der BB-GmbH eingestellt."

Im Weiteren wurde im do. Einkommensteuerverfahren im Vorlageantrag vom 30. September 2003 die Auffassung vertreten, dass nach der Rechtsprechung (VwGH vom 25. September 2002, 98/13/0052) *"Zahlungen, welche auf Grund der Übernahme von Verbindlichkeiten eines notleidenden Unternehmens geleistet werden, beim Übernehmenden ... als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können."*

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Frage der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in all jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervor gekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber ent-

scheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (s. zB *Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 303 Tz 10 und die dort zitierte Judikatur).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA **aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens** zu beurteilen (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 14, und die dort angeführten Nachweise). So können etwa Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (VwGH vom 13. Mai 1986, 83/14/0089).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 16, mwN).

In Anbetracht dieser rechtlichen Ausführungen war die gegen die Verfügung der Verfahrenswiederaufnahme gerichtete Berufung aus folgenden Gründen abzuweisen:

Der Bw. vermeint, der Abgabenbehörde erster Instanz seien die zur Wiederaufnahme heran gezogenen Tatsachen *"bereits seit spätestens Juli 2002 aus dem Veranlagungsverfahren von Herrn HB "* – also aus dem Einkommensteuerverfahren eines anderen Abgabepflichtigen – bekannt gewesen.

Auf Grund oa. Rechtslage sind jedoch aus andere Abgabepflichtige betreffenden Abgabenverfahren bekannt gewordene Tatsachen als im wieder aufgenommenen Verfahren neu hervorgekommen anzusehen. Der bloße Umstand, dass eine bestimmte Tatsache in einem bestimmten Verfahren eines Finanzamtes bekannt gewesen bzw. bekannt gegeben worden ist, hat nicht automatisch deren Bekanntsein bzw. Bekanntwerden in allen übrigen – allenfalls (wie hier) sogar andere Pflichtige betreffenden – Abgabenverfahren dieses Finanzamtes zur Folge.

Dazu kommt, dass sowohl im berufungsgegenständlichen als auch in jenem Verfahren, auf welches in der Berufung verwiesen wurde, jeweils ganz allgemein *"Werbungskosten"* von den selbständigen Einkünften in Abzug gebracht wurden. Dadurch, dass diese als Werbungskosten bezeichneten Aufwendungen im Verfahren des Herrn HB als übernommene Darlehens- bzw. Bürgschaftszahlungen konkretisiert wurden, ergab sich nicht zwangsläufig – wenngleich es im vorliegenden Fall durchaus naheliegend gewesen sein mag - , dass es sich auch im vorliegenden Verfahren um derartige Aufwendungen gehandelt hat.

Schließlich ist noch auf Folgendes hinzuweisen:

Die vom Finanzamt zur Begründung der Wiederaufnahme heran gezogene Tatsache war im gegenständlichen Fall unzweifelhaft jene, dass der Bw. Zahlungsverpflichtungen einer GmbH, an der er maßgeblich beteiligt und deren Geschäftsführer er war, übernommen hat, um deren Fortbestand zu sichern. Die entsprechenden Zahlungen wurden – wenngleich als *"Werbungskosten"* bezeichnet – als Betriebsausgaben geltend gemacht. Dieser Umstand wurde dem

Finanzamt erstmals mit Eingabe vom 21. Oktober 2002 – und nicht wie in der Berufung behauptet bereits im Juli 2002 (im damit offensichtlich gemeinten Schreiben vom 12. Juli 2002 war lediglich von einem Umbuchungsfehler die Rede, nicht jedoch von der Übernahme eines Darlehens bzw. einer Bürgschaft) – in einem (überdies) nicht den Bw. betreffenden Verfahren mitgeteilt. Die mit den angefochtenen Erledigungen wieder aufgenommen Einkommensteuerbescheide datieren vom 15. März 2000 (1998), vom 22. Mai 2001 (1999), vom 23. Jänner 2002 (2000) sowie vom 1. August 2002 (2001). Sämtliche dieser Bescheide sind somit jedenfalls noch **vor** der im Oktober 2002 im Verfahren des HB (gegenüber der Behörde erstmalig) erfolgten Bekanntgabe, dass es sich bei den fraglichen *"Werbungskosten"* um für die GmbH übernommene Zahlungsverpflichtungen gehandelt hat, ergangen.

Wenn es in der Berufung letztlich heißt, die Wiederaufnahme sei verspätet erfolgt, so ist darauf hinzuweisen, dass nach den Verjährungsbestimmungen der §§ 207ff. BAO die allgemeine Verjährungsfrist im vorliegenden Fall jeweils fünf Jahre beträgt. Somit wäre etwa die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 – selbst ohne jegliches Tätigwerden der Behörde iSd. § 209 Abs. 1 BAO – frühestens mit Ablauf des Jahres 2003 eingetreten. Abgesehen davon, dass durch Unterbrechungshandlungen des Finanzamtes im Jahr 2000 ohnehin eine Verlängerung der Verjährungsfrist eingetreten ist, wurde die bekämpfte Verfahrenswiederaufnahme jedoch mit Bescheid vom 10. Oktober 2003 – und sohin jedenfalls vor Eintritt der Verjährung – verfügt. Aus denselben Gründen wurden auch die Verfahrenswiederaufnahmen betreffend die Folgejahre 1999 bis 2001 ohne jeden Zweifel binnen offener Verjährungsfrist erlassen.

2. Zur Berufung gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide:

Der Bw. hat als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft eine Verbindlichkeit (Darlehen bzw. Kredit) seiner Gesellschaft übernommen und begehrt im Rahmen seiner selbständigen Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer den steuerwirksamen Abzug der damit verbundenen (Rück)Zahlungen. Er begründet dies damit, dass der GmbH im Falle der Nichtübernahme dieser Verbindlichkeit durch ihn die Betriebseinstellung bzw. Unternehmensschließung gedroht und er diesfalls keine selbständigen Einkünfte mehr bezogen hätte. In diesem Zusammenhang spricht er einmal von der Übernahme der Rückzahlung eines Darlehens der GmbH (etwa auf S. 3 der Berufung) sowie an anderer Stelle von einer Bürgschaftszahlung (S. 2 der Berufung). Unabhängig von der rechtlichen Qualifikation der vom Bw. für die GmbH getätigten Rückzahlung (als Bürgschaftszahlung oder als "bloße" Rückzahlung bzw. Übernahme) war die Berufung aus folgenden Gründen in jedem Falle abzuweisen:

Nach der Judikatur stellt es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied dar, 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 etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters auch nicht einkünftermindernd berücksichtigt werden. Die Übernahme von Haftungen bzw. Schulden der GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte (s. zB. VwGH vom 20. Dezember 2000, 98/13/0029, sowie vom 7. September 1993, 90/14/0028).

Im Zusammenhang mit Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers hat der VwGH zuletzt etwa mit Erkenntnis 99/13/0252 vom 3. August 2004 – unter Hinweis auf einige andere Judikate sowie auf die mit dieser Rechtsprechung übereinstimmende Lehre – ausgesprochen, dass diese grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich daher einem Abzug als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften entziehen.

Dem ausdrücklichen Berufungsvorbringen zufolge wurden die strittigen Zahlungen primär *"im Hinblick auf die drohende Betriebseinstellung bzw. Unternehmensschließung"* geleistet. Durch dieses Vorbringen werden aber gerade obige Rechtsausführungen "bestätigt", wonach Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers für seine GmbH wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der Gesellschaft und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte des Gesellschafters dienen. Denn selbst wenn – wie im Berufungsfall – der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Einkünfte führt, so ist dies erst eine (mögliche) weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der GmbH (vgl. nochmals VwGH vom 7. September 1993, 90/14/0028).

Wenn in der Berufung dargelegt wird, die Hingabe des Darlehens sei *"ausschließlich im betrieblichen Interesse"* erfolgt, worüber auch im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung keine Zweifel bestanden hätten, so ist zu erwidern, dass dies allenfalls auf das betriebliche Interesse der GmbH zutreffen mag. Diese Frage steht hier jedoch nicht zur Beurteilung. Ein betrieblicher Zusammenhang mit den selbständigen Einkünften des Bw. aus seiner Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer eben dieser Gesellschaft lässt sich daraus jedoch im Sinne der oben dargestellten Rechtslage nicht herstellen.

Das Finanzamt hat in seiner Herrn HB betreffenden Berufungsvorentscheidung – da die steuerliche Vertreterin auch im do. Verfahren als Vertreterin fungiert, ist ihr der Inhalt dieser Berufungsvorentscheidung bekannt und kann aus verfahrensökonomischen Gründen darauf

verwiesen werden - zutreffend dargestellt, dass die in der Berufung zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnisse auf den streitgegenständlichen Fall nicht anwendbar sind. Dies gilt auch für das im Antwortschreiben der steuerlichen Vertreterin vom 30. September 2003 ins Treffen geführte Judikat, welchem ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrunde lag: Im Erkenntnisfall hatte der do. Bf. einerseits für Verbindlichkeiten einer (letztlich insolvent gewordenen) GmbH, deren Geschäftsführer der Vater des Bf. war, gegenüber der Bank Sicherheit geleistet, und andererseits den Kaufpreis für (von ihm von der GmbH) erworbene Wirtschaftsgüter zunächst der Gesellschaft und nach Zession der Bank geschuldet. Die Beschwerde trat der abgabenbehördlichen Annahme entgegen, der Bf. habe der Bank gegenüber eine Bürgschaftserklärung abgegeben: Der Bf. habe sich lediglich (als *debitor cessus*) verpflichtet, seine der GmbH gegenüber bestehenden Verbindlichkeiten der Bank gegenüber zu erfüllen. Der Umstand, dass es sich beim Geschäftsführer der GmbH um den Vater des Bf. gehandelt hatte, wurde mangels entsprechender Beschwerdebehauptungen im Erkenntnis nicht weiter behandelt. Diesem Erkenntnis ist jedoch – abgesehen von der Divergenz zwischen den do. Tatsachen und dem im gegenständlichen Berufungsverfahren zur Beurteilung stehenden Sachverhalt - in keiner Weise zu entnehmen, dass infolge Übernahme von Verbindlichkeiten "*notleidender Unternehmer*" geleistete Zahlungen vom Übernehmenden generell als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. März 2005