

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten Stbr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2000 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer für das Jahr 2000 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 und Einkommensteuer für das Jahr 2001, entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2000 gemäß § 299 BAO und gegen den Sachbescheid Einkommensteuer 2000 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 beträgt umgerechnet € 5.958,77 (S 81.994,00)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

a) § 299 BAO und Einkommensteuer 2000

Im Bescheid vom 29. Mai 2002 (Akt 2000 Seite 25) setzte das zuständige Finanzamt Hollabrunn (FA) bei erklärten negativen Einkünften des Berufungswerbers (Bw.) aus selbstständiger Arbeit S 2.258.967,00 (zugleich Gesamtbetrag der Einkünfte) und Sonderausgaben S 6.479,00 die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit € 0,00 fest.

Mit Bescheid vom 13. Mai 2003 (Akt 2000 Seite 27f) hob das FA den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 29. Mai 2002 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf und führte zur Begründung aus, der Bw. sei Alleingesellschafter der N-GmbH, über deren Vermögen mit 22. Dezember 2000 der Konkurs eröffnet worden sei. Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung seien folgende Darlehen aushaftend gewesen:

S	
A-Bank	1.024.032,40
R-Bank	1.708.376,30

Der Bw. sei bis 2000 ausschließlich als Geschäftsführer tätig gewesen und habe ursprünglich den Gewinn aus dieser Tätigkeit durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt. Im Jahr der Eröffnung des Konkurses (2000) sei der Bw. zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich übergegangen und habe in Höhe der oa. Bankverbindlichkeiten eine Rückstellung für Schadensfälle gebildet, mit der Begründung, dass er in den Vorjahren persönliche Mitverpflichtungen und Haftungen für Bankkredite eingegangen sei. Aus den vorliegenden Kreditverträgen mit der R-Bank sei eine solche Verpflichtung nicht erkennbar. Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer führe grundsätzlich zu keinen Betriebsausgaben, da sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Daher würde auch der Nachweis des Vorliegens der Verpflichtung und Inanspruchnahme aus den Verpflichtungen zu keinem andern Ergebnis führen. Rückstellungen würden dazu dienen, Ausgaben, die erst in späteren Perioden konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen

Entstehens als Aufwand zuzuordnen. Da die Rückzahlungen eines Darlehens keine Betriebsausgabe sein könne, sei die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig. Das FA begründete den Ermessensgebrauch bei der Bescheidaufhebung damit, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) eingeräumt werde.

Der Bw. er hob dagegen mit Schreiben vom 13. Juni 2003 (Akt 2000 Seite 33f) Berufung und brachte vor, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 29. Mai 2002 sei unzulässig, da eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes nicht angenommen werden könne. Wie auch in der Begründung des angefochtenen Bescheides zu lesen sei, sei in der Einkommensteuererklärung 2000 der Sachverhalt, der zur Bildung der Rückstellung für Schadensfälle geführt habe, ausführlich dargestellt und begründet worden. Die Rechtswidrigkeit des Bescheides werde damit begründet, dass eine solche Rückzahlungsverpflichtung nicht erkennbar sei. Die Behauptung, dass eine persönliche Mitverpflichtung nicht vorliege, werde schon allein durch das Schreiben der A-Bank vom 29. Dezember 2000 (vorgelegt am 14. April 2003) widerlegt. Da diese Begründung auch der Behörde nicht ausreichend erscheine, werde im Bescheid weiter ausgeführt, dass die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer zu keinen Betriebsausgaben führe, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Dem würde schon die Tatsache widersprechen, dass die im Jahresabschluss 2001 des Bw. eingestellten außerordentlichen Aufwendungen (Inanspruchnahme aus der Tätigkeit als Geschäftsführer) unwidersprochen geblieben sei. Die Behörde sei also in zwei Jahren durch bescheidmäßige Festsetzung der Rechtsansicht des Bw. gefolgt, dass die Inanspruchnahmen aus dem Konkurs der N-GmbH gegenüber dem Geschäftsführer bestünden und habe diese Ansicht auch in drei von fünf Fällen nicht revidiert. Die Darstellung der Behörde, dass die Rückzahlung eines Darlehens keine Betriebsausgabe sein könne, sei im gegenständlichen Fall nicht zulässig, da es sich dabei nicht um ein Darlehen des Bw. sondern um eines der N-GmbH handle. Diese Darlehen seien zu Betriebszwecken des Unternehmens und zur Sicherstellung von Haftrücklässen gegenüber verschiedenen Bauherren vom Geschäftsführer der Gesellschaft aufgenommen worden, um seine Obliegenheiten erfüllen zu können. Dafür erhalte der Geschäftsführer ein Honorar, in diesem Fall S 568.400,00. Da der Geschäftsverlauf negativ gewesen sei und der Geschäftsführer Konkurs habe anmelden müssen, sei es zu Regressforderungen von Gläubigern gekommen, die als Schadensfall den seinerzeitigen Einnahmen gegenüber stehen würden. Es sei das Wesen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, dass die Gesellschafter lediglich mit ihrer Stammeinlage haften würden. Die Aufnahme von Krediten und Darlehen, sowie das Eingehen von Verbindlichkeiten obliege dem bzw. den Geschäftsführern, die auch die damit verbundene Verantwortlichkeit tragen würden. Wäre es Absicht des Gesellschafters gewesen, das Unternehmen mit mehr

Eigenkapital auszustatten, hätte eine Kapitalerhöhung oder ein Gesellschafterzuschuss erfolgen müssen. Es werde daher beantragt, den gemäß § 299 BAO ergangenen Bescheid aufzuheben und die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 29. Mai 2002 zu bestätigen.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2003 (Akt 2000 Seite 31f) wurde – nach obiger Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO - die Einkommensteuer für das Jahr 2000 neuerlich festgesetzt, wobei nunmehr die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit einem Gewinn von S 473.442,00 (Verlust laut aufgehobenen Bescheid S 2.258.966,00 abzüglich Rückstellung S 2.732.409,00) festgestellt und die Einkommensteuer mit € 8.593,56 bemessen wurde. Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 5. Mai 2003 (Dauerbelege Seite 80) verwiesen, dem in Tz 13, Rückstellung für übernommene Schulden, dieselben Feststellungen zu entnehmen sind, wie der oa. Begründung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 14. Mai 2003 erhob der Bw. die Berufung vom 20. Juni 2003 (Akt Seite 35f) und brachte vor, die Feststellung zur Gewinnermittlung im Betriebsprüfungsbericht würden lediglich unvollständig jene Tatsachen und Fakten beinhalten, die bereits im Jahresabschluss des Bw. offen gelegt und als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 von der Behörde gewürdigt worden seien. Neben den im Bericht zitierten Bankverbindlichkeiten seien zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung auch andere Passiva zu bewerten und als Betriebsausgaben unter dem Titel "Inanspruchnahme aus der Tätigkeit als Geschäftsführer" in die Bilanz des Bw. aufzunehmen. Die Behörde sei dieser Rechtsansicht in zwei Jahren durch bescheidmäßige Festsetzung gefolgt und habe diesen Grundsatz in bisher drei von fünf Fällen bestätigt. In diesem Zusammenhang sei auch die Feststellung, dass die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zu keinen Betriebsausgaben führe sondern durch das Geschäftsverhältnis veranlasst seien, widersprüchlich, da im Jahresabschluss 2001 eingestellte außerordentliche Aufwendungen (Inanspruchnahme aus der Tätigkeit als Geschäftsführer) durch die Betriebsprüfung bestätigt worden sei. Die Behauptung, dass eine persönliche Mitverpflichtung und Haftung für die gegenständlichen Bankverbindlichkeiten nicht vorliegen, werde durch das Schreiben der A-Bank vom 29. Dezember 2000 eindeutig widerlegt. Dieser Umstand werde im Prüfbericht nicht festgehalten, obwohl eine Kopie des Schreibens am 14. April 2003 auf Verlangen der Behörde vorgelegt worden sei. Die Darstellung der Behörde, dass die Rückstellung eines Darlehens keine Betriebsausgabe sein könne, sei nicht zulässig, da es sich dabei nicht um ein Darlehen des Bw. handle, sondern um ein Darlehen der N-GmbH. Diese Darlehen seien zu Betriebszwecken des Unternehmens und zur Sicherstellung von Haftrücklässen gegenüber verschiedenen Bauherren vom Geschäftsführer der Gesellschaft aufgenommen worden. Das Eingehen von Verbindlichkeiten zur Bedeckung von Haftrücklässen an Kunden des Unternehmens sei

auf keinem Fall im Bereich der Gesellschaftersphäre anzusiedeln. Vielmehr sei es Aufgabe des Geschäftsführers zur Durchführung seiner Pflichten notwendige Verbindlichkeiten einzugehen. Dafür erhalte der Geschäftsführer ein Honorar, in diesem Fall S 568.400,00. Da der Geschäftsverlauf negativ gewesen sei und der Geschäftsführer Konkurs habe anmelden müssen, sei es zu Regressforderungen von Gläubigern an den Geschäftsführer gekommen, die als betriebsbedingt Schadensfälle den Einnahmen gegenüberstehen würden. Der angefochtene Bescheid sei daher aufzuheben und die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 29. Mai 2002 zu bestätigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2004 (Akt 2000, Seite 62ff) wies das FA die Berufungen betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2000 mit der Begründung ab, dass in die Bilanz zum 31.12.2000 bzw. Gewinn- und Verlustrechnung auch Rückstellungen für Schadensfälle in Höhe von zusammen S 2,732.408,70 (A-Bank S 1,024.032,40 und R-Bank S 1,708.376,30) eingestellt worden seien. Im Zuge der laut abgegebener Erklärung mit Bescheid vom 29. Mai 2002 erfolgten Erstveranlagung Einkommensteuer 2000 seien auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit von minus S 2,258,967,00 berücksichtigt worden. In der Folge sei von der Prüfungsabteilung des FAes der Einkommensteuerbescheid 2000 mit Bescheid vom 13. Mai 2003 gemäß § 299 [BAO] aufgehoben worden. Das FA schrieb in der Berufungsvorentscheidung die Begründung des angefochtenen Bescheides nach § 299 BAO wortwörtlich ab und setzte fort, mit Datum 14. Mai 2003 sei ein neuer Einkommensteuerbescheid 2000 erlassen und Einkünfte aus selbständiger Arbeit von S 473.442,00 veranlagt worden. Diese Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht vom 5. Mai 2003 zu entnehmen. In weiterer Folge schrieb das FA die Tz 13 des Prüfberichtes wiederum wortwörtlich ab und setzte fort, mit Schreiben vom 13. Juni 2003 und 20. Juni 2003, eingegangen am 16. Juni 2003 und 20. Juni 2003, habe der Bw. innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 13. Mai 2003 und den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 14. Mai 2003 ergriffen. Begehrt sei die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO und die Bestätigung der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 29. Mai 2002 worden. An dieser Stelle schrieb das FA in der Berufungsvorentscheidung wiederum die vollständige Begründung der beiden Berufung wortwörtlich ab. Dazu sei laut FA zu sagen: Nach § 302 Abs. 1 BAO seien Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) zulässig. Das "ESt-Bescheiddatum" sei hier der 29. Mai 2002, das Datum des Bescheides gemäß § 299 BAO sei hier der 13. Mai 2003. Die Aufhebung nach § 299 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gelte unabhängig davon, ob ein Antrag auf Aufhebung eingebracht sei. Dies gelte weiters unabhängig davon, ob sich die Aufhebung zu Gunsten oder

Ungunsten der Partei iSd § 78 BAO auswirken würde. Die Ermessensübung habe insbesondere den Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Rechtsrichtigkeit) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten. Grundsätzlich sei für die Ermessensübung bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden der Abgabenbehörde und/oder der Partei zurückzuführen sei. Im Übrigen würden die Ermessensgrundsätze gemäß § 20 BAO gelten (nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit, Abstandnahme etwa wegen Geringfügigkeit der Aufhebungsauswirkungen, bei einer Verletzung von Treu und Glauben oder Uneinbringlichkeit der Nachforderung aus dem zu erlassenden Sachbescheid). Geringfügigkeit liege im gegenständlichen Fall nicht vor, weil Einkünfte von minus S 2,258.967,00 auf plus S 473.442,00 angehoben worden seien. Eine Verletzung von Treu und Glauben oder Uneinbringlichkeit oder Unbilligkeit der Einhebung der sich ergebenen Forderung werde nicht behauptet. Vielmehr werde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 29. Mai 2002 als unzulässig dargetan, da eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes nicht angenommen werden könne, weil in der Einkommensteuererklärung 2000 der Sachverhalt, der zur Bildung der Rückstellung für Schadensfälle geführt habe, ausführlich dargestellt und begründet worden sei. Dieser Umstand sei jedoch irrelevant, da keine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würde. Vielmehr würde Rechtswidrigkeit in der aufwandswirksamen Geltendmachung, der Rückstellungsbildung, von in Vorjahren eingegangenen Mitverpflichtungen und Haftungen für Bankkredite einer GmbH als Gesellschafter-Geschäftsführer vorliegen. Laut Berufungsschreiben handle es sich um ein Darlehen der N-GmbH. Diese Darlehen seien zu Betriebszwecken des Unternehmens und zur Sicherstellung von Haftrücklässen gegenüber verschiedener Bauherren vom Geschäftsführer der Gesellschaft aufgenommen worden, um seine Obliegenheiten erfüllen zu können. Laut FA liege die den eingegangenen Mitverpflichtungen und Haftungen zu Grunde liegende Mittelaufbringung der Gesellschaft prima facie im wesentlichen Interesse des die Vermögens-, Herrschafts- und Mitgliedschaftsrechte ausübenden Gesellschafters und erfolge die rechtsgeschäftlichen Verpflichtung in Folge des persönlichen Interesses an der Mittelzuführung nicht nur im rechtlichen, sondern oftmals auch im faktischen Einvernehmen mit den Gläubigern. Anders als bei der (öffentlich-rechtlichen) Vertreterhaftung könne im Fall der (privatrechtlichen) Bürgschaft sehr wohl von einer "Übernahme einer Verpflichtung" iSd Judikatur des VwGH gesprochen werden. Übernahme aber der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so seien nach der Rechtsprechung des VwGH die ihm daraus erwachsenden Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten: Primärer Zweck der Einlage sei die Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft, während die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge als bloße Folge dieses Fortbestandes in den Hintergrund trete. Für die im vorliegenden Fall angenommene Verknüpfung der Mitverpflich-

tung und Haftung mit der Gesellschafterstellung spreche jedenfalls auch das wesentliche Ausmaß der Beteiligung des Berufungsverbers (100%): Je höher die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers sei, umso mehr spreche dafür, eine innere wirtschaftliche Verbindung mit der Gesellschafterphäre anzunehmen (unter Hinweis auf BFH, BStBl II 1993, 111, 113 und 1994 II 242f, jeweils zur Verlustübernahme durch Gesellschafter-Geschäftsführer). Der Berufung sei daher ein Erfolg zu versagen gewesen.

Mit Schreiben vom 22. März 2004 (Akt 2000 Seite 69f) stellte der Bw. bezüglich seiner Berufung gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO vom 13. Mai 2003 den Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz und brachte vor, ergänzend zu der in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Begründung über die Abweisung der Berufung sei festzuhalten, dass mit Bescheid vom 29. Mai 2002 von der Behörde keine Rechtswidrigkeit in der aufwandswirksamen Geltendmachung der Rückstellungsbildung von in Vorjahren eingegangenen Mitverpflichtungen und Haftungen für Bankverbindlichkeiten einer GmbH als Gesellschafter-Geschäftsführer gesehen worden sei. In der Berufungsvorentscheidung würden lediglich bereits bekannte Tatsachen und Fakten nochmals zitiert und es sei nicht nachvollziehbar, wodurch die Rechtsansicht der Behörde im vorliegenden Fall eine Änderung erfahre. Die Aufnahme von Haftungszusagen durch Banken an Kunden erfolge immer in der Verantwortung von berechtigten Mitarbeitern des Unternehmens, im vorliegenden Fall durch den Geschäftsführer. Die sich daraus ergebenden faktischen Verbindlichkeiten würden durch Inanspruchnahme der Begünstigten (Kunden) auf Grund von leistungsbedingten Mängeln entstehen, für die wiederum der Geschäftsführer letztverantwortlich sei. Entgegen der Behauptung der Behörde sei die Verletzung von Treu und Glauben im Berufungsschreiben vom 13. Juni 2003 ausführlich dargelegt worden, indem aufgezeigt worden sei, dass durch zwei Jahre der Rechtsansicht des Bw. (Inanspruchnahme als Geschäftsführer) gefolgt worden sei.

Mit weiterem Schreiben vom 22. März 2004 (Akt 2000 Seite 71f) stellte der Bw. bezüglich seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 14. Mai 2003 den Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz und brachte vor, ergänzend zu der in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Begründung über die Abweisung der Berufung sei festzuhalten, dass die Aufnahme von Haftungszusagen durch Banken an Kunden immer in der Verantwortung von berechtigten Mitarbeitern des Unternehmens, im vorliegenden Fall durch den Geschäftsführer. Die sich daraus ergebenden faktischen Verbindlichkeiten würden durch Inanspruchnahme der Begünstigten (Kunden) auf Grund von leistungsbedingten Mängeln entstehen, für die wiederum der Geschäftsführer letztverantwortlich sei. Die notwendige Mittelaufbringung zur Deckung von Haftrücklässen der Gesellschaft könne keinesfalls im Interesse der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft liegen, da bei ordnungsgemäßer Abwicklung der Aufträge mit diesen nicht zu rechnen sei. Allein in der Verantwortung der

Geschäftsführer könne es zum Entstehen einer Verbindlichkeit an die Bank des Unternehmens kommen. Die Tatsache allein, dass der Bw. zu 100% an der N-GmbH beteiligt sei, führe die Behörde auch nicht zur Annahme, dass die ausgewiesenen Geschäftsführerbezüge als Gesellschafterentnahmen zu bewerten seien. Daher seien auch Verluste, die aus der Geschäftsführertätigkeit entstanden seien, mit diesen Einnahmen aufzurechnen.

b) Wiederaufnahme und Einkommensteuer 2001

Im Bescheid vom 10. Februar 2003 (Akt 2001 Seite 34) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 setzte das FA die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit erklärungsgemäß mit S 644.007,00 und als Sonderausgaben ua. Verlustabzug S 483.005 (gekürzt gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988) fest. Einkommensteuer wurde keine vorgeschrieben.

Im Bericht vom 5. Mai 2003 (Dauerbelege Seite 74ff) traf die Prüferin ua. in Tz 14, Wertberichtigung zu Forderungen, die Feststellung, dass nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der N-GmbH (2000) der Bw. eine Einzelfirma mit dem Betriebsgegenstand der Gesellschaft eröffnet habe. Im Jahr 2001 hätten gegenüber der N-GmbH eine Forderung in Höhe von S 365.4000,00 (ausstehender Geschäftsführerbezug) und andererseits eine Verbindlichkeit gegenüber derselben Firma in Höhe von S 345.883,35 (diverse Aufwendungen der GmbH für private Zwecke der Gesellschafters) bestanden. In Folge Konkurses der N-GmbH sei die Forderung mit 75% wertberichtet und die Verbindlichkeit unverändert belassen worden. Eine Aufforderung des Masseverwalters, die Verbindlichkeit zu begleichen bzw. die Forderung der GmbH zu berichtigen liege nicht vor. Die steuerliche Konsequenz daraus sei, dass Verbindlichkeit und Forderung einander aufrecht gegenüber stehen und einander aufheben würden. Eine Wertberichtigung sei nicht zulässig. Kontenänderung: Forderung aus Lieferung und Leistung 2001:

	S
Wert laut HB	1.059.197,92
Zugang 2001	274.050,00
Wert lt. Bp.	1.333.247,92

Mit Bescheid vom 14. Mai 2003 (Akt 2001 Seite 36) wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 unter Hinweis auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und zur Begründung auf den Prüfbericht verwiesen.

Gegen die Wiederaufnahme erhob der Bw. mit Schreiben vom 20. Juni 2003 (Akt 2001 Seite 39) Berufung und brachte vor, die Wiederaufnahme sei unzulässig, da keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien und auch die Kenntnisnahme der Behörde keine Änderung erfahren habe. Die Behörde stütze sich auf das Ergebnis der durchgeföhrten [Betriebs]Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Dem werde insoweit widersprochen, als in Tz 14 des Prüfberichts die Wertberichtigung zu Forderungen als unzu-

lässig beurteilt werde, da aus Sicht der Betriebsprüfungsorgane diese Forderung mit bestehenden Verbindlichkeiten aufzurechnen seien, obwohl diese Sachverhalte und auch die Dotierung der Wertberichtigung im Jahresabschluss des Bw. ausgewiesen seien und von der Behörde mit Bescheid vom 10. Februar 2003 bestätigt worden sei. Es werde daher beantragt, den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Bescheid vom 10. Februar 2003 aufzuheben und die Rechtskraft des ursprünglichen Bescheides zu bestätigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Februar 2004 (Akt 2001 Seite 48ff) wies das FA die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2001 mit der Begründung ab, dass im Zuge einer Betriebsprüfung das Verfahren mit Bescheid vom 14. Mai 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen worden sei. In der Begründung habe die Behörde ausgeführt, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung zu den Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Das FA schrieb die Tz 14 des Prüfberichts wortwörtlich ab und setzte fort, mit Schriftsatz vom 20. Juni 2003 sei gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens das Rechtsmittel der Berufung ergriffen worden. In der Folge schrieb das FA den Text der Berufung wortwörtlich ab. Dagegen sei zu sagen: Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnisse dieser Umstände allein oder im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Bei der Wiederaufnahme des Verfahrens sei zunächst zu prüfen, ob der Tatbestand zur Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben sei und – bejahendenfalls – anschließend die Ermessensübung zu tätigen. Die Ermessentscheidung sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen (§ 20 BAO). Die Behörde könne bei Ermessentscheidungen sowohl den Erwägungen der Zweckmäßigkeit (öffentliche Interessen an der Einbringung der Abgaben), als auch denen der Billigkeit (Interessen des Abgabepflichtigen) den Vorzug geben (unter Hinweis auf VwGH 26.9.1956, 1708/54; 406/56). Sinn und Zweck der Wiederaufnahme sei die im öffentlichen Interesse gelegene gleichmäßige Besteuerung aller Abgabepflichtigen, indem materiell unrichtige durch materiell richtige Bescheide ersetzt werden sollten. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" nämlich die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" beizumessen (unter Hinweis auf "Erkenntnis vom 82/60/0150"). Durch eine Wiederaufnahme sei der bisherige Bescheid in vollem Umfang aus dem Rechtbestand beseitigt worden. § 303 BAO enthalte keine Vorschrift, nach der eine uneingeschränkte Wiederaufnahme unmöglich sei oder dass der Umfang der amtswegigen Wiederaufnahme dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben wäre. Es sei daher

zulässig, im wiederaufgenommenen Verfahren einzelne Fragen auch abweichend von der bisherigen rechtlichen Beurteilung zu entscheiden (unter Hinweis auf "VwGH vom Zl. 1391/63", VwGH 17.2.1988, 87/13/0039, "ÖJZ 1989/F"). Im gegenständlichen Fall seien in der Bilanz zum 31.12.2001 Forderungen an verschiedene Kunden ausgewiesen worden. Weiters sei eine Einzelwertberichtigung in Höhe von S 274.050,00 ohne weitere Angabe (Kunde sei nicht bekannt gewesen) beantragt worden. Im Zuge der Betriebsprüfung habe sich herausgestellt, dass die Wertberichtigung die Forderung an die N-GmbH (offener Geschäftsführerbezug des Bw.) betreffe. Es sei um Vorlage von Unterlagen (Eintreibungsmaßnahmen etc.) ersucht worden, die die Wertberichtigung der Forderung begründen würde. Dieser Forderung sei nicht nachgekommen worden. Durch diese neue Tatsache sei die Wertberichtigung nicht anerkannt und eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt worden. Der Berufung sei daher ein Erfolg zu versagen.

Ebenfalls am 14. Mai 2003 (Akt 2001 Seite 37) erließ das FA den geänderten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 und setzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit S 918.057,00 und die Einkommensteuer mit € 23.091,79 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. ebenfalls mit einem Schreiben vom 20. Juni 2003 (Akt 2001 Seite 41f) Berufung und brachte vor, der versagte Verlustabzug in Höhe von S 483.005,00 betreffe das Ergebnis des Jahres 2000, welches mit Bescheid vom 29. Mai 2002 bestätigt worden sei. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens zur Neufestsetzung der Einkommensteuer 2000 sei laut Prüfbericht nicht vorgenommen worden. Die Höhe des abzugsfähigen Verlustes ergebe sich grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres. Die Wertberichtigung zur Forderung werde aberkannt mit der Begründung, dass die Forderungen gegen gleichzeitig bestehende Verbindlichkeiten aufzurechnen seien. Dem werde widersprochen, da es die Erfahrung des täglichen Lebens sei, dass im Insolvenzverfahren einer GmbH der Masseverwalter dazu angehalten sei, in Wahrung der ihm auferlegten Pflichten alle offenen Verbindlichkeiten einzumahnen und einzutreiben. Ebenso entspreche es der Erfahrung des täglichen Lebens, dass zum Zeitpunkt der Insolvenz offene Bezüge der Geschäftsführung nur mehr nachrangig zur Auszahlung gelangen würden. Daher sei es ein Gebot der Bilanzwahrheit, die bestehenden Forderungen des Geschäftsführers (=Bw.) an die N-GmbH mit zumindest jenem Anteil zu berichtigen, der dem Forderungsausfall im günstigsten Fall betreffe. Da das Unternehmen einen Ausgleich anstrebe, sei die Wertberichtigung mit 75% dotiert worden. Eine 100%ige Aufrechnung dieser Forderung mit bestehenden Verbindlichkeiten an die Gesellschaft sei unzulässig und könne vom Masseverwalter auch nicht bestätigt werden. Es würde diese Vorgangsweise zu einer Ungleichbehandlung der Gläubiger führen und sei daher gänzlich abzulehnen. Die Wertberichtigung der Forderung aus Geschäftsführerbezügen einer insolventen GmbH unter gleichzeitiger Annahme der Inanspruch-

nahme offener Verbindlichkeiten durch die Masse sei also in jedem Fall vorzunehmen. Es werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 10. Februar 2003 zu bestätigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Februar 2004 (Akt 2001 Seite 52ff) wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 vom FA abgewiesen. Das FA gab zur Begründung an, die Erstveranlagung Einkommensteuer 2001 sei mit Bescheid vom 10. Februar 2003 und laut abgegebener Erklärung vorgenommen worden. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien mit S 644.007,00 aus der Erklärung übernommen worden. Im Zuge einer zwischenzeitig durchgeföhrten Betriebsprüfung sei nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit Datum 14. Mai 2003 ein geänderter Einkommensteuerbescheid für 2001 mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 918.057,00 erlassen worden. Die Änderung fuße auf den Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes vom 5. Mai 2003 Tz 14. An dieser Stelle wiederholte das FA wortwörtlich den Text aus dem Bericht der Betriebsprüfung. Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 14. Mai 2003 sei nunmehr mit Schriftsatz vom 20. Juni 2003 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden. In der Folge schrieb das FA den Text der Berufung ab. Gegen die Berufung sei laut FA zu sagen: Im Einkommensteuerbescheid vom 14. Mai 2003 hätten Verlustvorträge nicht berücksichtigt werden können, da eben keine vortragsfähigen Verluste aus 2000 zur Verfügung gestanden seien. Dies weil der rechtswidrige Einkommensteuerbescheid vom 29. Mai 2002 mit Bescheid vom 13. Mai 2003 gemäß § 299 BAO aufgehoben worden sei und der nunmehr im Rechtsbestand befindliche Einkommensteuerbescheid vom 14. Mai 2003 keine (vortragsfähigen) Verluste beinhaltete. Auch die gegen den Aufhebungsbescheid und Einkommensteuerbescheid 2000 eingebrachten Rechtsmittel seien zwischenzeitig abweislich erledigt worden. Sohin würden vortragsfähige Verluste nicht zur Verfügung stehen. Der Bw. berufe sich in seinem Berufungsschreiben auf Erfahrungen des täglichen Lebens, wonach der Masseverwalter dazu angehalten sei, in Wahrung der ihm auferlegten Pflichten alle offenen Verbindlichkeiten einzumahnen und einzutreiben. Ebenso, dass in der Insolvenz offene Geschäftsführerbezüge nur mehr nachrangig zur Auszahlung gelangen würden. Eben eine 100%ige Aufrechnung dieser Forderung mit bestehenden Verbindlichkeiten unzulässig sei und dadurch die 75%ige Wertberichtigung der Geschäftsführerforderung gerechtfertigt wäre. Laut FA seien jedoch Teilwertabschreibungen von Forderungen trotz Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners insoweit unzulässig, als sich die Forderungen durch Aufrechnung (Kompensation) - der Forderung stehe eine Verbindlichkeit gegen denselben Schuldner gegenüber – oder im Hinblick auf (Faust- oder Grund-)Pfandrechte als einbringlich erweisen würden (unter Hinweis auf EStR, Rz 2350). Vielmehr bräuchten im Konkurs Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar gewesen seien, gar nicht angemeldet werden (§ 19 KO). Im Übrigen

werde auf die Tz 14 des Bp.-Berichtes vom 5. Mai 2003 verwiesen. Zu der vom Bw. im Berufungsschreiben gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 getroffenen Feststellung, wonach von der Betriebsprüfung die im Jahresabschluss 2001 eingestellten außerordentlichen Aufwendungen (Inanspruchnahme aus der Tätigkeit als Geschäftsführer) bestätigt worden seien und damit die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer zu Betriebsausgaben führen würden, sei festzuhalten, dass hier unterschiedliche Verpflichtungen/Inanspruchnahmen vorliegen und dementsprechend von der Behörde differenziert worden sei. Der Berufung sei daher der Erfolg zu versagen.

Mit Schreiben vom 22. März 2004 (Akt 2001 Seite 56f) stellte der Bw. betreffend Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 14. Mai 2003 den Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz und brachte vor, ergänzend zu der in der Berufungsvorentscheidung über die Abweisung der Berufung sei festzuhalten, dass gegen die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2000 vom 29. Mai 2002 ein Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz gestellt worden sei. Ebenso sei gegen die Abweisung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 14. Mai 2003 ein Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz gestellt worden. Zur Abweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2001 nehme der Bw. wie folgt Stellung: Die Wiederaufnahme des Verfahrens begründe sich in neu hervorgekommenen Tatsachen betreffend die Wertberichtigung zu Forderungen. Nicht hingegen sei die Inanspruchnahme des Bw. durch die Behörde in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der N-GmbH (unter Hinweis auf einen Haftungsbescheid vom 7. September 2002 gemäß § 9 Abs. 1 und § 80 Abs. 1 BAO über S 3,454.848,73) in Höhe von € 251.073,65 gewinnmindernd berücksichtigt worden. Obwohl gerade im Punkt Geschäftsführerhaftung seitens der Behörde im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung umfangreich ermittelt worden sei, habe diese aufwandswirksame Verpflichtung zu Gunsten des Bw. keine Berücksichtigung gefunden, was hiermit beantragt werde. Der Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 sei vorbehaltlich der Entscheidung durch die zweite Instanz über die Anerkennung der Verlustvorträge neu festzusetzen.

Im oa Vorlageantrag wird im Betreff nur die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 erwähnt, im Text des Schriftsatzes wendet sich der Bw. jedoch ausdrücklich auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens, weshalb der Vorlageantrag auch als gegen die Abweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahme gewertet wird.

c) Verfahren vor dem UFS

Im Schreiben vom 6. Juli 2004 ersuchte die Abgabenbehörde II. Instanz das FA um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

1. Betreffend Einkommensteuer 2000 versagte das FA die Dotierung einer Rückstellung für Haftungen für Bankschulden der N-GmbH, da diese im Gesellschaftsverhältnis begründet seien. Demgegenüber wurden 2001 Zahlungen von gesamt S 459.860,55 für Schulden der N-GmbH anerkannt (Akt 2001 Seite 22). Worin liegt der Unterschied? Es wird darauf hingewiesen, dass die A-Bank gegenüber dem Bw. mit Schreiben vom 19. Dezember 2000 (Arbeitsbogen Seite 83) die Haftung geltend machte.

2. Der Bw. eröffnete ab 2001 ein Einzelunternehmen mit demselben Betriebsgegenstand der N-GmbH. Aus welchen Grund wurden diese Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit behandelt?

3. Laut Arbeitsbogen Seite 127 übernahm der Bw. einen Werkvertrag der N-GmbH. Laut VwGH 20.12.2000, 98/13/0029 (Arbeitsbogen Seite 78, mit Hinweis auf VwGH 21.2.1973, Slg. Nr. 4504/F), ist bei einem überwiegenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen GmbH und anderen Einkünften des Bw. außer jenen aus den Geschäftsführerbezügen die Bürgschaftsübernahme als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Im Antwortschreiben vom 27. August 2004 gab die Prüferin an, dass es sich bei den für das Jahr 2001 vom FA anerkannten Schulden in Höhe von S 459.860,55 um Rückstände gegenüber der Gebietskrankenkasse und um Lieferverbindlichkeiten handle. Für diese Verbindlichkeiten hafte der Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH. Dagegen sei die Haftung für die Bankverbindlichkeiten im Gesellschaftsverhältnis begründet. Die spätere Übernahme eines Werkvertrages der N-GmbH ändere an dieser Beurteilung nichts, da im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft kein wirtschaftlicher Zusammenhang damit gegeben sei. Die Eingabe der Einkünfte des Jahres 2001 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit sei irrtümlich erfolgt.

In einem weiteren Schreiben vom 30. August 2004 führte das FA ergänzend zur oa. Stellungnahme aus, dass laut VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, die Haftungen nach § 9 BAO und für Sozialversicherungsbeiträge in der Tätigkeit als Geschäftsführer begründet seien und daher aufwandswirksam geltend gemacht werden könnten. Zum Abzug der Lieferverbindlichkeiten könne ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Betriebsfortführung als Einzelunternehmer hergestellt werden, in Anbetracht der geringen Höhe der Aufwandsposition würden sich weitere Sachverhaltsermittlungen erübrigen. Dem gegenüber stünde die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft für die Bankverbindlichkeiten, wobei hier die gesellschaftsrechtliche Veranlassung im Vordergrund stehe. Auch durch eine Betriebsfortführung als Einzelunternehmer könne kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsinanspruchnahme und dem nunmehrigen Einzelunternehmer hergestellt werden. Die Inanspruchnahme seitens der

Bank sei unabhängig davon, ob in weiterer Folge der Betrieb fortgeführt wird oder nicht. Dieser Durchgriff auf den Gesellschafter sei rein gesellschaftsrechtlich bedingt.

Sowohl die Anfrage der Abgabenbehörde II. Instanz vom 6. Juli 2004 als auch die beiden Antwortschreiben des FAes vom 27. und 30. August 2004 wurden dem Bw. mit der Bitte um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Als Antwort dazu brachte der Bw. im Schreiben vom 7. Oktober 2004 vor:

Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit: Die Inanspruchnahme aus den Haftungen würde mit einem Betrag von € 65.405,55 aus gezogenen Bankgarantien für Haftrücklässe resultieren. Diese stünden im ursächlichen Zusammenhang mit dem Grundgeschäft der Gesellschaft, die in der Baubranche (Aufzugsbau) tätig sei. Es gehöre zum typischen Berufsbild eines Geschäftsführers einer Baufirma, den für die Hereinnahme von Aufträgen notwendigen Haftungsrahmen bankmäßig zu besorgen. Da ohne Vorliegen solcher Garantien eine Auftragserteilung nicht zu erwarten sei, liege eine berufliche Veranlassung der Aufwendungen vor. Die Übernahme des Haftungsrisikos diene daher zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus der Tätigkeit als Geschäftsführer. Den Aufwendungen des Geschäftsführers aus der Inanspruchnahme dieser Haftung sei somit Betriebsausgabeneigenschaft zuzuerkennen (unter Hinweis auf VwGH 19.5.1994, 92/15/0171).

Nichtvorliegen von Einlagen: Laut Bw. beständen keine gesellschaftsrechtlichen Veranlassungen, Haftungen für einen Bankkredit oder Kreditrahmen zu übernehmen. Die auf die Inanspruchnahme des Geschäftsführers zwangsläufig folgende Schuldbefreiung für die Gesellschaft sei nicht als Einlagetatbestand zu qualifizieren, sondern als steuerpflichtiger Sanierungsgewinn. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zur Einlage könne nur dann gegeben sein, wenn die Gesellschaft selbst den Gesellschafter auffordere, Geld- oder Sach- einlagen zu leisten, oder der Gesellschafter freiwillig Geld- oder Sacheinlagen leistet. Im vorliegenden Fall aber hätten die Gläubiger sich direkt an den Geschäftsführer und nicht an den Gesellschafter gewandt, aus der Tatsache heraus, dass dieser im Insolvenzfall seiner Geschäftsführerhaftung unterliege. Es sei üblich, dass Bankinstitute in Vorgriff auf diese Geschäftsführerhaftung und zur raschen Durchsetzung ihrer eigenen Ansprüche bürgerlich-rechtliche Sicherungsmaßnahmen wie zB Blankowechsel, Bürgschaften etc. vorziehen würden. Dabei handle es sich um die Vorwegnahme einer angedrohten deliktischen Haftung.

Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit: Laut Bw. sei im Anschluss an die Konkurseröffnung [über das Vermögen der N-GmbH] nachweislich der laufende Betrieb vom Geschäftsführer und Gewerberechtsinhaber fortgeführt worden, es seien offene Aufträge der Gesellschaft abgewickelt und bestehende Kunden und Lieferantenkontakte sowie Bankkontakte weiter gepflegt worden. Als Gewerbetreibender sei das Interesse des Bw. auch in

der Erhaltung der Gewerbeberechtigung gelegen, die eine berufliche Existenzgrundlage darstellen würde. Somit sei sowohl bei der Inanspruchnahme von Haftungen als auch bei Übernahme von Lieferverbindlichkeiten ein unmittelbarer beruflicher Zusammenhang gegeben.

Ergänzende Absetzung von Haftungen gemäß § 9 BAO: Laut Bw. seien weder im Jahresabschluss 2000 noch 2001 folgende Schuld als Passivposten abgesetzt worden, obwohl deren Eintreten als wahrscheinlich einzustufen sei: Haftungsbescheid des FAes vom 7. September 2001 in Höhe von € 251.073,65, mit Bescheid vom 22. Juli 2002 eingeschränkt auf € 193.855,88 resultierend aus Lohn- und Umsatzabgaben der Gesellschaft. Die steuerliche Berücksichtigung werde hiermit beantragt.

Auf Grund der Angaben des Bw. im oa. Schreiben vom 7. Oktober 2004 ersuchte die Abgabenbehörde II. Instanz den Bw. mit Vorhalt vom 26. November 2004 um weitere Beantwortung nachfolgender Fragen binnen sechs Wochen unter Vorlage geeigneter schriftlicher Unterlagen:

1. Der Bw. möge die damaligen Schriftstücke betreffend Übernahme persönlicher Mitverpflichtungen und Haftungen für Bankkredite der N-GmbH bei der A-Bank und der R-Bank in Kopie vorlegen (persönliche schriftliche Bürgschaftserklärung o.ä.).
2. Der Bw. möge durch geeignete Unterlagen beweisen, dass die ab 2001 in seinem Einzelunternehmen erfolgte Übernahme von Aufträgen und Kunden nach dem Konkurs der GmbH nur mit Zustimmung der A-Bank oder der R-Bank möglich gewesen sei bzw. der Bw. möge einen sonstigen Zusammenhang zwischen dem ab 2001 geführten Einzelunternehmen und der zuvor erfolgten Haftungsübernahme von Bankschulden der N-GmbH nachweisen.
3. Der Bw. solle mit Beträgen und Datum angeben, ob er jemals von der A-Bank und der R-Bank in Anspruch genommen wurde.
4. In der Berufung vom 13. Juni 2003 betreffend Bescheidaufhebung § 299 BAO brachte der Bw. vor, "das FA sei in zwei Jahren durch bescheidmäßige Festsetzung seiner Rechtsansicht gefolgt, dass die Inanspruchnahmen aus dem Konkurs der N-GmbH gegenüber dem Geschäftsführer bestünden und habe diese Ansicht auch in drei von fünf Fällen nicht revidiert". Der Bw. möge diese zwei bzw. drei von fünf Fällen angeben.
5. Der Bw. begehrte ua. im Schreiben an den UFS vom 7. Oktober 2004 die erstmalige steuerliche Berücksichtigung eines Haftungsbescheides nach § 9 BAO. Sowohl der Haftungsbescheid vom 7. September 2001 über S 3.454.843,73 als auch die diesbezügliche BVE vom 22. Juli 2002 über S 2.667.515,00 (teilweise Stattgabe) sei jedoch dem Bw. bei Einreichung der Bilanzen beim FA bereits bekannt gewesen. Der Bw. möge daher angeben, warum die Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO von ihm nicht in die Bilanzen aufgenommen wurde.

6. Der Bw. möge angeben, in welchem der beiden berufungsgegenständlichen Jahre (2000, 2001), in welcher Form und in welcher Höhe nach seiner Ansicht eine steuerliche Berücksichtigung des Haftungsbescheides erfolgen soll.

7. Da es sich um eine Bilanzänderung handeln würde (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, vgl. Doralt, EStG, 4. Auflage, § 9 Tz 14) wäre dafür gemäß § 4 Abs 2 EStG 1988 die Zustimmung des Finanzamtes erforderlich. Der Bw. möge daher eine wirtschaftliche Begründung für die Bilanzänderung geben.

8. Es ist nicht bekannt, dass der Bw. Zahlungen auf Grund des Haftungsbescheides nach § 9 BAO bzw. der BVE geleistet hätte. Erst mit außergerichtlichem Ausgleich vom 30. August 2004 wurde vom FA die Haftung auf € 50.400,00, zu zahlen in 84 Monatsraten, reduziert, sodass bestenfalls dieser Betrag angesetzt werden könnte.

Der Vorhalt wurde dem Bw. am 2. Dezember 2004 zugestellt, eine Antwort erfolgte nicht. Der Vorhalt wurde dem steuerlichen Vertreter am 29. April 2005 neuerlich übersendet, auch diesmal erfolgte keinerlei Reaktion des Bw.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Bescheidaufhebung § 299 BAO

Der Bw. ist zu 100% Gesellschafter und zugleich Geschäftsführer der N-GmbH. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 (beim FA eingelangt am 3. Mai 2002) erklärte der Bw. negative Einkünfte von S 2,258.966,75. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung (Akt 2000 Seite 17) gab der Bw. betreffend Bildung einer sonstigen Rückstellungen für "Schadensfälle" S 2,742.408,70 an:

"In Ausübung der Tätigkeit als Geschäftsführer der N-GmbH wurden [vom Bw.] in den Vorjahren persönliche Mitverpflichtungen und Haftungen für Bankkredite übernommen. Am 22.12.2000 wurde über das Vermögen der N-GmbH der Konkursantrag gestellt, wodurch die konkrete Gefahr der Inanspruchnahme drohte. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung war das Konkursverfahren noch nicht abgeschlossen. Somit war in der vorliegenden Bilanz in Höhe der maßgeblichen Bankverbindlichkeiten eine Rückstellung für Schadensfälle zu bilden, da die Banken [den Bw.] zur Zahlung dieser Schulden aufforderten und deren Eintreibung betrieben."

Weitere Angaben zu dieser Rückstellung machte der Bw. nicht. Auf demselben Schreiben des Bw. (Akt 2000 Seite 17) befindet sich folgender handschriftlicher Aktenvermerk des FAes vom 22. Mai 2002:

"§ 9 Abs. 3 dürfen Rst. nur dann gebildet werden, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im konkreten Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Rst. daher anerkannt."

Das FA erließ zunächst am 29. Mai 2002 erklärungsgemäß den Einkommensteuerbescheid 2000. Die Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO erfolgte mit Bescheid vom 13. Mai 2003.

Rechtlich folgt: Gemäß § 299 BAO (in der für den berufungsgegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung AbgRmRefG BGBl. I Nr. 97/2002) konnte die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Aus welchen Gründen diese Rechtswidrigkeit vorliegt (unrichtige Gesetzesauslegung, mangelnde Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes etc), ist für die Anwendbarkeit von § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Ebenso ist unerheblich, ob der Abgabenbehörde erster Instanz ein Verschulden an der Rechtswidrigkeit zukommt (Ritz, Handbuch BAO, Wien 2002, Seite 246). Eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes iSd § 299 BAO liegt ua. bei falscher Gesetzesauslegung vor, somit wenn der Sachverhalt von der Abgabenbehörde einem unrichtigen Gesetzestatbestand unterstellt oder der richtig herangezogenen Gesetzestatbestand fehlerhaft ausgelegt wurde (Ritz, Kommentar BAO, 2. Auflage, § 299 Tz 13 unter Zitierung der Rechtsprechung).

Im vorliegenden Fall folgte das FA bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2000 vom 29. Mai 2002 der in den Abgabenerklärungen geäußerten Rechtsansicht des Bw., wonach die Übernahme einer persönlichen Haftung für Schulden der GmbH bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit des Gesellschafter-Geschäftsführers einkunftsmindernd zu berücksichtigen sei. Damit war jedoch der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 29. Mai 2002 mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb die Aufhebung gemäß § 299 BAO zu Recht erfolgte (VwGH 20.12.2000, 98/13/0029).

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist im vorliegenden Fall nicht verletzt, da die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides nicht auf eine unrichtige oder irreführende Auskunft des FAes zurückzuführen ist oder der Bw. auf andere Weise vom FA zu dem in der Abgabenerklärung gesetzten Verhalten veranlasst wurde. Unklar und trotz mehrmaliger Ersuchen nicht

auch nicht erläutert ist das Vorbringen des Bw., das FA sei "durch zwei Jahre der Rechtsansicht des Bw. (Inanspruchnahme als Geschäftsführer) gefolgt" und habe "diese Ansicht in drei von fünf Fällen nicht revidiert": Die berufungsgegenständliche Rückstellung wurde vom Bw. nur für das Jahr 2000 geltend gemacht, wobei der Bw. in diesem Jahr erstmals von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 auf jene gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 übergegangen ist. Der Jahresabschluss für 2001 enthält statt dieser Rückstellung eine Bankverbindlichkeit in derselben Höhe, welche auch im zuletzt vorgelegten Jahresabschluss 2002 unverändert blieb.

Der Großteil der Inanspruchnahme aus Haftungen im Jahr 2001 betrifft Forderungen der Gebietskrankenkasse (S 417.129,60), die jedoch in der Tätigkeit als Geschäftsführer begründet ist (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288). Beim Rest handelt es sich um zwei Lieferantenforderungen gegenüber der N-GmbH von zusammen S 42.730,95 (Akt 2001 Seite 22). Dass das FA auch diesen Betrag als Betriebsausgabe des Jahres 2001 anerkannt hat, hat für den Grundsatz von Treu und Glauben betreffend die Rückstellung des Jahres 2000 keine Bedeutung. Die Anerkennung dieser Ausgaben des Jahres 2001 durch das FA erfolgte erst nach Vorlage der Steuerklärungen und Erstellung der Bilanz für 2000 und kann der Bw. schon deshalb zu keinem bestimmten Verhalten verleitet worden sein.

Da eine Nachforderung an Einkommensteuer 2000 von € 8.593,56 (S 118.250,00) nicht geringfügig ist, kommt es zu keinem Missverhältnis bei der Ermessensübung. Auf Grund der Höhe der Abgabenänderung war gemäß § 20 BAO der Zweckmäßigkeit (rechtsrichtige Anwendung der Steuergesetze, Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber der Billigkeit (allfälliges Interesse des Bw. an einer Beibehaltung des rechtswidrigen Bescheides) der Vorzug zu geben.

Die Berufung betreffend § 299 BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Einkommensteuer 2000

Die N-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Jänner 1995 gegründet. Das Stammkapital beträgt S 500.000,00. Zu Beginn war der Bw. mit S 130.000,00 neben drei anderen Gesellschaftern beteiligt, seit 1997 ist der Bw. alleiniger Gesellschafter der N-GmbH. Mit Unternehmenskaufvertrag vom 25. Jänner 1998 (Dauerbelege Seite17f) verkaufte der Bw. sein damaliges Einzelunternehmen Lifttechnik, Elektriker, Stahl- und Prüftechnik mit den Gewerbeberechtigungen Schlosser, Elektriker und Handel mit Waren aller Art um S 600.000,00 an die N-GmbH. Seit 1996 ist der Bw. auch alleiniger Geschäftsführer der N-GmbH, bereits zuvor war der Bw. neben zwei damaligen Gesellschaftern selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Die vom Bw. persönlich gehaltenen Gewerbeberechtigungen für Elektromaschinenbauer und Schlosser endigten am 16. Juni 1998 und wurden am 25. Oktober 2001 wieder angemeldet (Dauerbelege Seite 11ff und 3ff).

Über das Vermögen der N-GmbH wurde am 22. Dezember 2000 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des zuständigen Gerichts vom 8. Jänner 2001 wurde die Schließung des Unternehmens der N-GmbH angeordnet. Nach Verteilung einer Quote von 7,5217% wurde der Konkurs mit Beschluss vom 1. Juni 2004 aufgehoben, die Aufhebung des Konkurses ist rechtskräftig.

Bis 1997 erzielte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seinem damaligen Einzelunternehmen. In den Jahren 1998 bis 2000 bezog der Bw. von der N-GmbH ein Geschäftsführerhonorar in folgender Höhe:

Geschäftsführerbezug N-GmbH	S
1998	420.000,00
1999	560.000,00
2000	568.400,00

Dies führte zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, die der Bw. in den Jahren 1998 und 1999 mit Einnahmen-Ausgabenrechnung und im Jahr 2000 mit Betriebsvermögensvergleich ermittelte. In einer Beilage zur Abgabenerklärung gab der Bw. an, ab dem Geschäftsjahr 2000 würde der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt und durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart seien Zu- und Abschläge zum 1.1.2000 von S 0,00 zu berücksichtigen (Akt 2000 Seite 13).

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung können Rückstellungen ua. gebildet werden für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten (Z 3) oder drohende Verluste aus schwierigen Geschäften (Z 4), wobei gemäß Abs. 3 die Bildung nicht pauschal erfolgen darf. Die Bildung der Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit oder eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist.

In einem Schreiben vom 29. Dezember 2000 (Arbeitsbogen Seite 83) teilte die A-Bank dem Bw. mit, dass auf Grund Eröffnung des Konkurses über die N-GmbH am 22. Dezember 2000 und die wechselseitig übernommene Haftung nunmehr der Bw. zu der zum Stichtag der Konkurseröffnung aushaltenden Forderung S 1.024.032,40 in Anspruch genommen werde und daher Rückzahlungsvorschläge an die Bank machen solle.

Der Bw. macht für das Jahr 2000 bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Geschäftsführerbezügen von der zu 100% ihm gehörenden N-GmbH (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) eine Rückstellung in Höhe von S 2.742.408,70 geltend. Bei diesem

Betrag handelt es sich laut Bw. um eine persönliche Mitverpflichtung und Haftung für Bankkredite der N-GmbH in dieser Höhe für Haftrücklässe der Gesellschaft, da über die N-GmbH am 22. Dezember 2000 der Konkurs eröffnet wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Haftungsübernahmen eines Gesellschafter-Geschäftsführer für "seine" GmbH im Gesellschaftsverhältnis begründet und daher bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht einkünftemindernd zu berücksichtigen.

So führte der VwGH im Erkenntnis vom 20.12.2000, 98/13/0029 (mit zahlreichen weiteren Zitaten), aus:

"Ausgehend von der Überlegung, dass es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied darstellt, 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 Bürg Schulden der Gesellschaft bezahlt bzw. deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können, hat es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters als einkünftemindernd 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. 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."

Ebenso verhält es sich nach dem Sachverhalt des berufungsgegenständlichen Falles: Haftrücklässe sind Schuldpositionen der N-GmbH gegenüber ihren Kunden. Im Haftungsfall der mangelhaften Leistungserbringung würden sich die Kunden an ihren Vertragspartner N-GmbH wenden und nicht an den Bw., da zu diesem keine Vertragsbeziehung besteht.

Die Erweiterung des Haftungsrahmen durch persönliche Bürgschaften oder Garantien des Gesellschafter-Geschäftsführers (Bw.) gegenüber den Banken diente im Sinne der oa. zitierten Rechtsprechung des VwGH 20.12.2000, 98/13/0029 in erster Linie der N-GmbH und nur indirekt den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer.

Zum (Zitat Bw. unter Hinweis auf VwGH 19.5.1994, 92/15/0171, die Bürgschaft eines Notars für Schulden eines Klienten sind nicht betrieblich veranlasst) "typischen Berufsbild eines Geschäftsführers" ist festzustellen, dass der Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer zu 100% an der N-GmbH beteiligt ist und es daher im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH, aaO, 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 bzw. deren Schulden übernimmt, ohne dafür bei der Gesellschaft Rückgriff zu nehmen. Auf eine Einforderung von Geld- oder Sacheinlagen durch die N-GmbH kommt es nicht an.

Ein über das Gesellschafterverhältnis hinausgehender wirtschaftlicher Zusammenhang auf Grund mehrfacher wechselseitiger Verknüpfung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft wie im Sachverhalt des Erkenntnisses VwGH 21.2.1973, 148/72, Slg. Nr. 4504/F (dieses wurde im oa. Erkenntnis VwGH 20.12.2000, 98/13/0029 zitiert), konnte im vorliegenden Fall nicht festgestellt werden:

Laut Tz 14 des Bp.-Bericht eröffnete der Bw. nach Konkurseröffnung über die N-GmbH ein Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand der Gesellschaft. Die Konkurseröffnung erfolgte am 22. Dezember 2000, die Schließung des Unternehmens der N-GmbH erfolgte bereits mit Gerichtsbeschluss vom 8. Jänner 2001.

Dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung liegt auf Seite 127ff der schriftliche Werkvertrag vom 9. April 2001 zwischen dem Bw. mit einem Baumeister ein, wonach der Bw. unter Bezugnahme auf eine Leistungsbeschreibung der N-GmbH einen Personenaufzug an Stelle der N-GmbH herstellen soll.

Im Schreiben an den UFS vom 7. Oktober 2004 brachte der Bw. vor, im Anschluss an die Konkurseröffnung bei der N-GmbH sei der laufende Betrieb vom Geschäftsführer und Gewerberechtsinhaber fortgeführt worden, es seien offene Aufträge der N-GmbH abgewickelt und bestehende Kunden und Lieferanten Kontakte sowie Bankkontakte weiter gepflegt worden. Dem Bw. sei das Interesse an der Erhaltung der Gewerbeberechtigung gelegen, die seine berufliche Existenzgrundlage darstelle. Für das Jahr 2000 weist der Bw. damit jedoch keinen Grund für eine Rückstellung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der N-GmbH nach. Das Vorbringen des Bw. zielt auf ein anderes Veranlagungsjahr und eine andere Einkunftsquelle ab, nämlich auf die erst ab 2001 erklärten Einkünfte aus dem Einzelunternehmen technisches Büro (Gewerbebetrieb). Eine Fortführung der Geschäfte der N-GmbH als Einzelunternehmen sowie der Bestand der Gewerbeberechtigung hat nichts mit den Einkünften als Gesellschafter-Geschäftsführer des Jahres 2000 zu tun. Auch ist nicht nachvollziehbar, dass die Auftraggeber des im Jahre 2001 eröffneten Einzelunternehmens mit diesem keine Geschäftsbeziehung eingegangen wären, wenn der Bw. nicht zuvor als Geschäftsführer der N-GmbH die privaten Haftungen gegenüber den Banken übernommen hätte.

Auch hat eine private Übernahme von Haftungen gegenüber Banken für Geschäftsschulden einer GmbH keinen Einfluss auf Bestand oder Nichtbestand von persönlichen, auf den Namen des Bw. lautenden Gewerbeberechtigungen.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 war daher als unbegründet abzuweisen.

3. Wiederaufnahme § 303 BAO

Der Bw. wendet ein, es würden keine neuen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO vorliegen.

Der Bw. legte dem FA die Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 samt Beilagen am 17. Jänner 2003 vor. In seinen Erläuterungen zur Bilanz gab der Bw. bei der Position B Umlaufvermögen, 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistung, an (Akt 2001 Seite 10):

"abzüglich Einzelwertberichtigung zu Forderungen S 274.050,00"

In den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung, andere Aufwendungen, gab der Bw. an (Akt 2001 Seite 21):

"Schadensfälle und Pönale S 274.050,00"

Weitere Ausführungen zur Wertberichtigung machte der Bw. nicht. Der Bw. gab insbesondere nicht an, welche Forderung davon betroffen sei (siehe die vom Bw. vorgelegten Abgabenerklärungen und Beilagen, Jahresabschluss 2001 bestehend aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung samt Erläuterungen, Akt 2001 Seite 3 bis 31).

Das FA erließ den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 10. Februar 2003 erklärungsgemäß ohne Durchführung weiterer Sachverhaltsermittlungen. Im Zuge der am 7. März 2003 begonnenen Betriebsprüfung erlangte das FA erstmals Kenntnis davon, dass die Wertberichtigung S 274.050,00 eine Forderung des Bw. an die N-GmbH betrifft (Aktenvermerk Arbeitsbogen Bp. Seite 96). Wie bereits festgestellt, ist der Bw. an der N-GmbH zu 100% beteiligt.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in den Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren (bisher) 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. Da nach dem festgestellten Sachverhalt das FA erst im Zuge der Betriebsprüfung davon Kenntnis erlangte, dass die Wertberichtigung eine Forderung gegenüber der "eigenen" N-GmbH betraf, liegt eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO vor.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2001 erfolgte somit zu Recht, die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

4. Einkommensteuer 2001

Der Bw. begeht die Anerkennung eines Aufwandes von S 274.050,00 unter der Bezeichnung "Schadensfälle und Pönale" als Einzelwertberichtigung 75% seiner Forderung an die N-GmbH von S 365.400,00.

Der Bw. tritt der Sachverhaltsfeststellung im Bp.-Bericht Tz 14 und in der Berufungsvereinigung vom 20. Februar 2004 nicht entgegen, dass sich die Forderung des Bw. an die N-GmbH aus ausständigen Geschäftsführerbezügen S 365.400,00 und die Forderung der N-GmbH an den Bw. aus Aufwendungen für private Zwecke des Bw. S 345.883,35 aufrechenbar gegenüberstehen. Diese Feststellung entspricht auch dem Akteninhalt: Bereits in der Bilanz zum 31.12.2000 wies der Bw. die ausständigen Geschäftsführerbezüge S 365.400,00 (vor Wertberichtigung) als Forderung und den Betrag seines Verrechnungskontos bei der N-GmbH S 345.883,35 als Verbindlichkeit aus. Unerheblich ist, ob der Masseverwalter die Forderung der N-GmbH gegen den Bw. S 345.883,35 betreibt, da die Gegenforderung des Bw. aus offenem Geschäftsführerbezug gemäß § 19 KO aufrechenbar gegenübersteht. Eine Wertberichtigung der Forderung des Bw. an die N-GmbH ist daher bestenfalls in Höhe der Differenz möglich.

	S
Forderung Bw. an N-GmbH	365.400,00
Verbindlichkeit gegenüber N-GmbH	<u>-345.883,35</u>
Restforderung Bw. an N-GmbH	19.516,65

Die Höhe der Wertberichtigung wegen Konkurses der Schuldnerin N-GmbH wird vom Bw. im Berufungsverfahren mit 75% angegeben. In der Zwischenzeit wurde eine Quote von 7,5217% verteilt und der Konkurs mit rechtskräftigem Beschluss vom 1. Juni 2004 aufgehoben. Die Höhe der Wertberichtigung ergibt sich somit aufgerundet mit 92%.

	S
Restforderung an N-GmbH	19.516,65
92% Wertberichtigung	<u>17.955,32</u>

Laut Schreiben des Masseverwalters an das FA vom 29. Jänner 2002 (Akt 2000 Seite 3) wurden vom Bw. keine offenen Gehaltsforderungen angemeldet. Die Nichtanmeldung steht einer Abwertung der Restforderung nicht entgegen (der Bw. müsste mit dem Einwand der Gegenforderung durch den Masseverwalter rechnen), jedoch ist die Höhe der Wertberichtigung nur im Ausmaß der nicht verteilten Quote anzusetzen.

Der in der Berufung genannte Verlustvortrag (§ 18 Abs. 6 EStG 1988) steht deshalb nicht zu, weil die Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 keinen Verlust ergibt.

Erstmals im Vorlageantrag vom 22. März 2004 (Akt 2001 Seite 56ff) beantragte der Bw. die Berücksichtigung eines Haftungsbescheides des FAes gegen ihn in Höhe von € 251.073,65 (S 3.454.848,73). Im Schreiben an den UFS vom 7. Oktober 2004 beantragte der Bw. eben-

falls eine ergänzenden Absetzung von Haftungen gemäß § 9 BAO für die Jahre 2000 und 2001, diesmal im eingeschränkten Betrag von € 193.855,88 (S 2.667.515,00) laut einer Berufungvorentscheidung vom 22. Juli 2002.

Dazu ist festzustellen: Das FA zog den Bw. mit Bescheid vom 7. September 2001 (Haftungsakt Seite 8) gemäß § 9 Abs. 1 und § 80 Abs. 1 BAO als Haftungspflichtigen für Abgabenverbindlichkeiten der N-GmbH heran und schrieb zunächst einen Betrag von S 3.454.848,73 vor. Mit Berufungvorentscheidung vom 22. Juli 2002 (Haftungsakt Seite 23ff) wurde der Betrag auf S 2.667.515,00 reduziert. Im außergerichtlichen Ausgleich vom 30. August 2004 (Haftungsakt Seite 50) wurde der Haftungsbetrag schließlich auf 84 Monatsraten zu € 600,00 zahlbar ab August 2004 bis Juli 2011 reduziert (Gesamtsumme € 50.400,00 = S 693.519,12).

Bereits bei Erstellung und Abgabe der beiden Bilanzen 2000 und 2001 war dem Bw. der Haftungsbescheid bzw. die BVE bekannt: Die Bilanz zum 31.12.2000 wurde dem FA am 3. Mai 2002 vorgelegt, die Bilanz zum 31.12.2001 am 12. Dezember 2002 erstellt und dem FA am 7. Jänner 2003 vorgelegt. Dennoch nahm der Bw. die Haftungsinanspruchnahme durch das FA für Abgabenverbindlichkeiten der N-GmbH nicht in seine Bilanzen auf.

Der Bw. ermittelt den Gewinn der Jahre 2000 und 2001 nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Im Schreiben an den UFS gab der Bw. an, weder im Jahresabschluss 2000 noch 2001 sei eine Schuld als Passivposten angesetzt worden, obwohl deren Eintreten als wahrscheinlich einzustufen sei.

Eine unterlassene Rückstellung kann im offenen Verfahren (zB bei einer Berufung) im Zuge einer Bilanzänderung nachgeholt werden (vgl. Doralt, EStG, § 9 Tz 32). Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 stellt die nachträgliche Berücksichtigung einer Rückstellung eine Bilanzänderung dar (Doralt, aaO, § 9 Tz 14, § 4 Tz 179), eine solche ist nur mit Zustimmung des FAes möglich (§ 4 Abs. 2 dritter und letzter Satz EStG 1988).

Das FA wurde daher von der Abgabenbehörde II. Instanz mit Schreiben vom 19. August 2005 um Stellungnahme ersucht. Mit Schreiben vom 26. September 2005 teilte das FA unter Bezugnahme auf Zitate aus Rechtsprechung und Lehre mit, dass gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten mit 80% des Teilwertes anzusetzen seien und Haftungsinanspruchnahmen des Geschäftsführers für Abgabenschulden der GmbH grundsätzlich zu "Werbungskosten" führen würden. Da jedoch für den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten das Abflussprinzip gelte, könnten nach Meinung des FAes die gegenständlichen Beträge keinesfalls bereits im Jahr 2001 als Rückstellung aufwandswirksam berücksichtigt werden.

Bei der Zustimmung iSd § 4 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um die Feststellung (Bestätigung), dass die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist. Im Rechtsmittelverfahren ist die Berufungsbehörde zuständig (Doralt, aaO, § 4 Tz 180). Eine Bilanzänderung ist insbesondere wirtschaftlich dann nicht begründet, wenn sie bloß zur Erlangung eines zunächst nicht anerkannten steuerlichen Vorteils oder zum Ausgleich steuerlicher Nachteile dienen soll (Doralt, aaO, § 4 Tz 183 mit Beispielen aus der Rechtsprechung).

Im vorliegenden Fall führt die Inanspruchnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO durch das FA – im Gegensatz zu privatrechtlichen Bürgschaftsübernahmen – zu Betriebsausgaben, da die Inanspruchnahme auch Geschäftsführer treffen kann, die nicht zugleich auch Gesellschafter sind (siehe auch den Hinweis des FAes auf Pülzl, FJ 2002,362 und VwGH 30.5.2001, 95/13/0288). Da es sich bei der Rückstellung um keine Steuer(Investitions)begünstigung handelt und das FA die Haftung des Bw. für Abgabenverbindlichkeiten der N-GmbH auch tatsächlich bescheidmäßig betrieb, erfolgt die Bildung der Rückstellung (Bilanzänderung) nicht bloß aus steuerlichen sondern aus wirtschaftlichen Gründen. Dem Einwand des FAes, dass für den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten das Abflussprinzip gelte und dies der Bildung einer Rückstellung entgegen stehe, greift indes nicht, da es sich im vorliegenden Fall um Betriebsausgaben handelt (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) und überdies der Bw. im Jahr 2001 (erstmalige Geltendmachung der Haftung durch das FA) den Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Die Höhe der Rückstellung ergibt sich aus jenem Betrag, der im Bilanzerstellungszeitpunkt als sicher anzunehmen ist (Doralt, § 9 Tz 7/2). Dies ist im vorliegenden Fall der vom UFS auch dem FA mitgeteilte Betrag aus dem außergerichtlichen Ausgleich vom 30. August 2004. Gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 sind davon 80% anzusetzen.

	€	S
Haftungsinanspruchnahme	50.400,00	693.519,12
§ 9 Abs. 5 EStG 1988 80%		554.815,30

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 war daher teilweise stattzugeben.

Im Jahr 2001 erhielt der Bw. keine Einnahmen als Gesellschafter-Geschäftsführer bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Als einzige Ausgaben fallen die Wertberichtigung der Restforderung an die N-GmbH für ausständige Geschäftsführerbezüge und die Bildung einer Rückstellung für die Haftung der Abgabenschulden der N-GmbH gemäß § 9 BAO an:

	S
Wertberichtigung	-17.955,32
Haftung § 9 BAO	<u>-554.815,30</u>
Einkünfte sA	-572.770,62

Die restlichen vom Bw. bezogenen Einkünfte stammen aus dem im Jahr 2001 eröffneten Einzelunternehmen Heizungs- und Lifttechnik (technisches Büro) und sind der Einkunftsquelle Gewerbebetrieb zuzuordnen (S 918.057,00).

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2001

Wien, am 5. Oktober 2005

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: