



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, Dr. Wolfgang Bartosch und Komm.-Rat Wolfgang Sauer im Beisein der Schriftführerin Eveline Wünscher über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Pittner BuchprüfungsgesmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 8010 Graz, Elisabethstraße 46, vom 29. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Ropposch, vom 20. Dezember 2002 betreffend **1.)**

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 sowie **2.)** Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, nach der am 16. Februar 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung 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 Titel "*Werbungskosten*" nicht näher bezeichnete Aufwendungen in Höhe von ATS 40.000,-- (1998) sowie ATS 120.000,-- (1999) geltend.

Das Finanzamt führte zunächst erklärungskonforme Veranlagungen durch, und zwar für das Jahr 1998 mit Bescheid vom 3. März 2000 sowie für das Jahr 1999 mit Bescheid vom 22. Februar 2001.

Nach Einlangen der Einkommensteuererklärung für das (hier nicht verfahrensgegenständliche) Jahr 2000 am 15. Oktober 2001, in welcher von den Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (ua.) wiederum nicht näher umschriebene *"Werbungskosten"* iHv. ATS 120.000,-- abgezogen wurden, ersuchte das Finanzamt den Bw. mit Vorhalt vom 22. Oktober 2001 um Mitteilung, von welcher Gesellschaft die Geschäftsführerbezüge zugeflossen sind, sowie um nähere Erläuterung bzw. belegmäßigen Nachweis der in den Jahren 1998 bis 2000 geltend gemachten *"Werbungskosten"*.

Nach mehrmaliger Fristerstreckung beantwortete der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin die Anfrage des Finanzamtes – ohne Vorlage allfälliger Unterlagen – mit Schreiben vom 12. Juli 2002 wie folgt:

*"Anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 2001 der BB-GmbH wurde auch die Buchhaltung für das Jahr 2000 noch einmal überprüft und festgestellt, dass es sich bei dem Betrag von ATS 120.000,-- um eine Umbuchung gehandelt hat, welche jedoch in weiterer Folge wieder korrigiert wurde. Es wird daher ersucht, in der Steuererklärung für das Jahr 2000 ..... den Betrag von ATS 120.000,--, welcher unter den Werbungskosten angeführt wurde, auszuscheiden."*

Daraufhin nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren für 1998 und 1999 mit Bescheiden vom 18. Juli 2002 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in welchen es den geltend gemachten *"Werbungskosten"* iHv. ATS 40.000,-- bzw. ATS 120.000,-- jeweils die steuerliche Abzugsfähigkeit versagte. Begründend wurde darin unter Hinweis auf das Hervorkommen neuer, bislang unberücksichtigt gebliebener Tatsachen bzw. Beweismittel ausgeführt, dass zum *"übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung"* erfolgt sei, weshalb *"die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen"* worden sei.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, die gegenüber den Erstbescheiden vorgenommenen Korrekturen (Nichtberücksichtigung der *"Werbungskosten"*) seien offensichtlich auf Grund des Schreibens vom 12. Juli 2002 erfolgt, obwohl sich dieses Schreiben nur auf das Jahr 2000 bezogen habe. Daher sei nicht ersichtlich, weshalb neue, die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende Tatsachen hervorgekommen seien. Bezüglich des Sachverhaltes wurde in der Berufung 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."*

Daraufhin wurden die Wiederaufnahmebescheide vom 18. Juli 2002 mit stattgebender Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 12. Dezember 2002 aufgehoben und die gegen die in diesen wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide gerichtete Berufung mit Bescheid vom 16. Dezember 2002 als nachträglich unzulässig geworden zurückgewiesen.

In der Folge wurden per 20. Dezember 2002 die hier berufungsgegenständlichen Bescheide erlassen: Zum Einen die Erledigungen, mit welchen die mit Bescheiden vom 3. März 2000 bzw. vom 22. Februar 2001 abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren 1998 und 1999 wieder aufgenommen wurden, sowie zum Anderen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen – neuen – Sachbescheide, in welchen die unter der Bezeichnung "*Werbungskosten*" geltend gemachten Beträge wiederum nicht zum Abzug zugelassen wurden. In der Bescheidbegründung wurde auf die Berufungsschrift vom 21. Oktober 2002 (betreffend die erstmalige, zwischenzeitig aufgehobene Verfügung der Wiederaufnahme) verwiesen, aus welcher die Tatsache neu hervorgekommen sei, "*dass der Abgabepflichtige einen Kredit der BB-GmbH, begeben durch die S-Bank, durch persönliche Zahlung übernommen hat.*" Nähere Details würden sich aus diesem Berufungsschreiben ergeben. Eine von einem Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Zahlung habe ihre Ursache jedoch primär in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen, weshalb vorrangig von einer – als Betriebsausgabe nicht in Betracht kommenden – Einlage auszugehen sei.

Der Bw. berief sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide. Bezüglich der Verfahrenswiederaufnahme wurde der Einwand der *res iudicata* erhoben: Mit der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2002 habe das Finanzamt der Berufung vom 21. Oktober 2002 stattgegeben und die (erstmaligen) Wiederaufnahmebescheide (vom 18. Juli 2002) aufgehoben. Daher sei die nunmehrige Verfügung der Wiederaufnahme unzulässig, "*weil dies* (gemeint offenbar die nunmehr herangezogenen neuen Tatsachen) *bereits im ursprünglichen Bescheid über die Verfahrenswiederaufnahme bekannt gewesen war und auf Grund des Berufungsverfahrens dieser Bescheid ... aufgehoben wurde.*" Die Stattgabe sei zweifelsohne auf Grund der in der Berufung vorgebrachten Begründung erfolgt. Hinsichtlich der gegen die Einkommensteuerbescheide gerichteten Berufung wurde ausgeführt, dass

Bürgschaftszahlungen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH 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. Unter Hinweis auf die Ausführungen in der (ursprünglichen) Berufungsschrift vom 21. Oktober 2002 werde nochmals klar gestellt, dass die Nichtübernahme der Bürgschaft die Unternehmensschließung zur Folge gehabt und der Bw. diesfalls über keine positiven Einkünfte aus selbständiger Arbeit verfügt hätte. Die Hingabe des Darlehens sei ausschließlich im betrieblichen Interesse erfolgt, weshalb dieses notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Die Übernahme des Darlehens durch den Bw. habe im Übrigen bei der 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. Das beweise auch der Umstand, dass im Jahr 2000 aus dem Titel der Bürgschaft keine Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, weil das Unternehmen die Geschäftsführervergütung aus Liquiditätsgründen nicht mehr bezahlen konnte.

In seiner Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 30. Mai 2003 führte das Finanzamt aus, dass die (ursprünglichen) Wiederaufnahmebescheide vom 18. Juli 2002 auf Grund der Mitteilung des Bw. vom 12. Juli 2002 ergangen seien. Auf Grund der dagegen erhobenen Berufung sei jedoch erkannt worden, dass diese Mitteilung seitens der Abgabenbehörde erster Instanz missverstanden wurde. Der Buchungsfehler habe tatsächlich lediglich das Jahr 2000, nicht aber (auch) die Jahre 1998 und 1999 betroffen. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide vom 18. Juli 2002 habe das Finanzamt nur vermeint, über neue Tatsachen informiert zu sein, habe sich diesbezüglich jedoch im Irrtum befunden. In Wahrheit sei das Finanzamt erst durch die ausführlichen Rechtsmitteldarstellungen vom 21. Oktober 2002 (siehe oben) von den tatsächlichen Sachverhaltsumständen in Kenntnis gesetzt worden. Durch diese habe sich heraus gestellt, dass mit den fraglichen Beträgen *"Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft beglichen wurden, um deren drohende Insolvenz abzuwenden."* Mit der erstmaligen Verfügung der Wiederaufnahme sei sohin versucht worden, eine vermeintliche Diskrepanz zwischen Willen und Erklärung zu beseitigen. Erst einige Zeit später sei bekannt geworden, welche Ursachen dem Betriebsausgabenabzug auf Tatsachenebene zugrunde lagen (Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers für seine Kapitalgesellschaft). *Res iudicata* liege daher auf Grund völlig unterschiedlicher Sachverhaltsvoraussetzungen nicht vor. Der gegen die Einkommensteuerbescheide gerichteten

Berufung wird entgegen gehalten, dass die Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers an der Kapitalgesellschaft nach der Judikatur kein notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Eine Zahlung zum Zwecke der Sicherung des Fortbestandes einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft sei primär der Gesellschafterebene zuzuordnen. Ein derartiges wirtschaftliches Engagement weise den Charakter von Einlagen und nicht von Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) auf.

Im Vorlageantrag wurde seitens des Bw. in Ergänzung der Ausführungen in der Berufungsschrift die Auffassung vertreten, dass nach der Rechtsprechung *"Zahlungen, welche auf Grund der Übernahme von Verbindlichkeiten eines notleidenden Unternehmens geleistet werden, beim Übernehmenden ... als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können."*

In der am 16. Februar 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Bw. ergänzend bzw. wiederholend ausgeführt:

Das Finanzamt habe seine erstmalige Verfahrenswiederaufnahme wieder "zurückgenommen", nachdem der zugrunde liegende Sachverhalt mittels der dagegen erhobenen Berufung offen gelegt wurde. Der hier gegenständlichen – zweiten - Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher der Einwand der *res iudicata* entgegen zu halten. Grundlage der ersten Wiederaufnahme des Verfahrens sei die Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Werbungskosten gewesen. Für den Bw. als Gesellschafter habe keine persönliche Haftung für den Kredit der GmbH bestanden, erst im Rahmen der Fortführung der Tätigkeit sei die Bank an den Bw. als Geschäftsführer der GmbH herangetreten, den Kredit in sein persönliches Zahlungsversprechen zu nehmen.

### ***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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten (*Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 303 Tz 7, mwN).

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 entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (s. zB *Ritz*, aaO, § 303 Tz 10 und die dort zitierte Judikatur).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache – wie schon das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2003 völlig richtig ausgeführt hat - durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2803). Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmegrund (so zB VwGH 97/13/0131 vom 20. Juli 1999).

Der Bw. vermeint nun, einer neuerlichen Verfahrenswiederaufnahme stünde im vorliegenden Fall der Umstand entgegen, dass bezüglich derselben Abgabenart sowie bezüglich desselben Zeitraumes bereits einmal eine bescheidmäßige Wiederaufnahme verfügt wurde, welche jedoch auf Grund einer dagegen gerichteten Berufung mit – rechtskräftiger - Berufungsvorentscheidung letztendlich aufgehoben wurde. Dabei übersieht er jedoch, dass die erstmalige, mit Bescheid vom 18. Juli 2002 verfügte Wiederaufnahme auf Grund seines Antwortschreibens vom 12. Juli 2002 erfolgte: Der in diesem Schreiben (lediglich) für das Jahr 2000 zugestandene "Buchungsfehler" wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz – irrtümlich - auch in die streitgegenständlichen Jahre 1998 und 1999 "übertragen". Diesen Irrtum hat das Finanzamt erst auf Grund des in der dagegen erhobenen Berufung erstatteten Vorbringens erkannt und mit stattgebender – diesen ersten Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer für 1998 und 1999 aufhebender - Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2002 "saniert".

Mit dieser Aufhebung ist aber das Besteuerungsverfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat. Dies hatte entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht jedoch **nicht** zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Streitjahre verfügen hätte dürfen. Eine neuerliche Wiederaufnahme muss allerdings aus anderen Gründen verfügt werden als aus jenen in den aufgehobenen Bescheiden, damit eine andere, keine entschiedene "Sache" vorliegt (siehe zB VwGH vom 23. März 1999, 97/14/0069; sowie vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden neuerlich verfügte Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1998 und 1999 jedenfalls zu Recht erfolgt:

Sache des seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens bildete – wie bereits oben dargelegt – der im Antwortschreiben des Bw. vom 12. Juli 2002 angeführte Umstand, eine nachträglich korrigierte Umbuchung vorgenommen zu haben. Dieser Umstand bezog sich jedoch – obwohl die zugrunde liegende Anfrage des Finanzamtes auch bezüglich der Streitjahre ergangen ist – nur auf das Jahr 2000, sodass der dagegen erhobenen Berufung (nach Ansicht des UFS richtigerweise) stattgegeben und die erstmalige Verfahrenswiederaufnahme mit Berufungsvorentscheidung aufgehoben wurde. Aus der Berufungsschrift vom 21. Oktober 2002 geht unzweifelhaft hervor, dass auch für den Bw. der zur Verfügung dieser (letztlich zu Unrecht erfolgten) Wiederaufnahme herangezogene Tatsachenkomplex erkennbar war (arg.: *"Diese Korrekturen wurden ... auf Grund des Schreibens vom 12. Juli 2002 durchgeführt ..."*).

Die neuerliche – mit berufungsgegenständlichen Bescheiden vom 20. Dezember 2002 verfügte – Verfahrenswiederaufnahme zog nun zwar wiederum den Wiederaufnahmetatbestand des Hervorkommens neuer Tatsachen heran, stützte sich jedoch auf einen völlig anderen **"Tatsachenkomplex"** als die ursprüngliche Wiederaufnahme des Verfahrens, in concreto darauf, dass es sich bei den geltend gemachten Ausgaben um Zahlungen auf Grund der Übernahme einer Bürgschaft bzw. eines Darlehens für die BB-GmbH zum Zwecke der Vermeidung deren Unternehmensschließung gehandelt hat. Dieser Sachverhalt wurde dem Finanzamt erstmals mit Berufungsschriftsatz vom 21. Oktober 2002 bekannt gegeben und konnte daher auch der erstmalig per 18. Juli 2002 verfügten Verfahrenswiederaufnahme (noch) gar nicht zugrunde gelegen sein. Der Begründung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide ist ebenso wie jener der Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2003 ausdrücklich und ohne jeden Zweifel zu entnehmen, dass die nunmehrige Wiederaufnahme auf diesen erstmalig mit Berufung vom 21. Oktober 2002 hervorgekommenen Tatsachen beruht.

Sollte nach Auffassung des Bw. das Vorliegen einer *"res iudicata"* allenfalls darin zu sehen sein, dass dem Finanzamt die zur neuerlichen Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogenen Sachverhaltselemente (Übernahme einer Bürgschaft für bzw. eines Darlehens der GmbH) auf Grund der Ausführungen in der Berufung vom 21. Oktober 2002 bereits vor Erlassung der die ursprüngliche Verfahrenswiederaufnahme aufhebenden Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2002 bekannt gewesen seien, so ist darauf hinzuweisen, dass die Kenntnis dieser Umstände dennoch bei der Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der erstmaligen Wiederaufnahme zu Recht nicht berücksichtigt wurden. Da diese Umstände der erstmaligen Wiederaufnahme des Verfahrens tatsächlich nicht zugrunde lagen – und der Behörde überdies zum Zeitpunkt der Verfügung derselben noch gar nicht bekannt waren – ,

hätte dies nach Auffassung des VwGH ein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmegründe dargestellt (vgl. dazu etwa das bereits angeführte Erkenntnis 97/13/0131 vom 20. Juli 1999).

Da sohin die von der Abgabenbehörde erster Instanz zur Begründung der in Berufung gezogenen neuerlichen Verfahrenswiederaufnahme herangezogenen Sachverhaltselemente nicht mit jenen ident sind, auf welche die Verfügung der ursprünglichen Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt wurde, liegt auch keine entschiedene "Sache" vor und war die Berufung in diesem Punkte abzuweisen.

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

Der Bw. hat die Verbindlichkeit (Darlehen bzw. Kredit) einer Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsführer er ist und an der er als Gesellschafter beteiligt ist, 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 Kredites (so etwa im Schreiben vom 21. Oktober 2002) bzw. eines Darlehens (in der Berufungsschrift vom 29. April 2003) der GmbH sowie an anderer Stelle von einer Bürgschaftszahlung (zB auf S. 3f. der Berufung). Unabhängig von der rechtlichen Qualifikation der vom Bw. für die GmbH getätigten Rückzahlung (als Bürgschaftszahlung oder als "bloße" Rückzahlung) 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 – ausge-



sprochen, 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. Die Zahlungen seien auch erfolgt, *"um die Einkünfte (des Bw.) aus selbständiger Arbeit zu sichern"* (so etwa laut Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 21. Oktober 2002). Durch dieses Vorbringen werden aber gerade obige Rechtsausführungen, 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, gleichsam "bestätigt". 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 weiters 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 Berufungsvorentscheidung zutreffend dargestellt, dass die zur Begründung der Berufung herangezogenen höchstgerichtlichen Erkenntnisse auf den streitgegenständlichen Fall nicht anwendbar sind. Dies gilt auch für das im Vorlageantrag 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 Be-

urteilung 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.

Das von Seiten des Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Beispiel (Verzicht des Geschäftsführers auf einen Teil seines Bezuges, um Tilgung des Darlehens durch Gesellschaft zu ermöglichen) ist ebenfalls nicht geeignet, eine andere rechtliche Beurteilung nach sich zu ziehen. Zum Einen kann es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz sein, fiktive Sachverhalte zu würdigen. Im Berufungsfall hat der Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer eine Schuld "seiner" Gesellschaft übernommen und war eben dieser Vorgang - im Sinne obiger Ausführungen - zu beurteilen. Zum Anderen wäre wohl auch ein derartiger Entgeltverzicht primär der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen und sohin als (uU. verdeckte) Einlage zu werten gewesen.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Beilage: Verhandlungsprotokoll vom 16. Februar 2005 (in Kopie)

Graz, am 16. Februar 2005