



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., H., B.-Straße 20, vertreten durch Engljähringer & Fleisch, Steuerberater OEG, 6830 Rankweil, Bahnhofstraße 21, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2002 bis 2005 wie bereits in den Vorjahren unter anderem Werbungskosten in folgender Höhe geltend: 17.389,46 € für 2002, 14.900,21 € für 2003, 14.180,26 € für 2004 und 20.411,09 € für 2005. Zur Begründung führte er sinngemäß aus, er sei seit Errichtung der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ bis zu seinem Ausscheiden aus dieser Gesellschaft im Jahr 1998 geschäftsführender Gesellschafter mit einer Beteiligung von 25% gewesen. Zum Zeitpunkt seines Ausscheidens habe sich die Gesellschaft bereits in Zahlungsschwierigkeiten befunden. Um einer allfälligen Haftung gemäß § 9 BAO bzw. § 67 ASVG zu entgehen, habe er mit Hilfe eines Darlehens die Verbindlichkeiten der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ getilgt. Zur Befriedigung anderer offener Gesellschaftsverbindlichkeiten und zur Vermeidung einer Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer im Falle einer Insolvenz sei zudem die Aufnahme eines weiteren Darlehens erforderlich gewesen. Die getätigten Rückzahlungen bzw. Zinszahlungen seien daher als

nachträgliche Werbungskosten aus der Tätigkeit als geschäftsführender Gesellschafter dieser Gesellschaft anzuerkennen.

Mit Bescheid vom 21. April 2004 wurden die geltend gemachten Darlehensrückzahlungen für das Jahr 2002 als nachträgliche Betriebsausgaben gewertet und als solche im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt. Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsentscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz am 13. Februar 2007 (RV/0315-F/03), die den obig dargelegten Sachverhalt für die Jahre 2000 und 2001 rechtlich zu beurteilen hatte, wurde am 2. März 2007 ein berichtigender Bescheid gemäß § 293 b BAO erlassen, mit dem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 0,00 € festgesetzt wurden. Für die Jahre 2003 bis 2005 wurden mit selbem Datum Einkommensteuerbescheide erlassen, mit denen den Darlehensrückzahlungen die Anerkennung als Werbungskosten verweigert und zur Begründung auf die obig zitierte Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates verwiesen wurde.

Gegen die Nichtberücksichtigung der gegenständlichen Aufwendungen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Berufung, die zur Begründung sinngemäß auf die Ausführungen im finanzbehördlichen Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2000 und 2001 verweist. Im genannten Verfahren wurde vorgebracht, der Bw. sei vor der am 5. August 1999 erfolgten Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ vom seinerzeitigen Steuerberater der Gesellschaft auf die Problematik der Haftung gemäß § 9 BAO bzw. § 61 ASVG hingewiesen worden und habe sich daraufhin zur Tilgung der offenen Verbindlichkeiten dieser Gesellschaft gegenüber der VGKK und dem Finanzamt bereit erklärt. Mit den aufgenommenen Mitteln seien auch – allerdings zum kleinsten Teil – einzelne Lieferverbindlichkeiten beglichen worden und zwar einzig deshalb, weil sich der Bw. nach dem Konkurs im gleichen Tätigkeitsbereich selbständig gemacht habe und ein Forderungsausfall bei den betroffenen Lieferanten schlechte Nachrede bzw. negative Erfolgsaussichten für den Bw. nach sich gezogen hätte. Im Gegensatz zu jenem Sachverhalt, der einer Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion Oberösterreich aus dem Jahr 1997 zu Grunde liege und wo primärer Zweck der Einlage die Erfüllung der Bedingung eines weiteren potentiellen Gesellschafters gewesen sei, von der dieser seinen Eintritt in die Gesellschaft abhängig gemacht habe (siehe dazu den Verweis auf ÖStZ 1998/271 bei Doralt, EStG-Kommentar, Rz 18 zu § 16), habe es für den Bw. keine gesellschaftsrechtlichen Gründe für die Zahlung der offenen Verbindlichkeiten gegeben, da das Gesellschaftsrecht eine Haftung über die Stammeinlage hinaus nicht vorsehe. Daher seien die gegenständlichen Zahlungen einzig auf Grund einer drohenden Haftung gemäß § 9 BAO bzw. § 67 ASVG erfolgt und deshalb als nachträgliche Werbungskosten anzuerkennen (siehe dazu das bei Doralt, EStG-Kommentar, unter dem Stichwort „nachträgliche Werbungskosten“ zitierte Erkenntnis des VwGH vom

10.09.1987, 86/13/0149). Ob die entsprechenden Beträge im Haftungsverfahren bescheidmäßig vorgeschrieben würden oder ob die Bezahlung deshalb erfolgt sei, um einem entsprechenden Verfahren zu entgehen, sei bedeutungslos.

Im finanzbehördlichen Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2000 und 2001 brachte der Bw. zudem einen Beschluss der Ratskammer des Landesgerichtes F. (XX) des Inhalts bei, gegen den Bw. und Herrn C.R.R. werde wegen eines strafrechtlichen Vergehens eine Voruntersuchung eingeleitet. Die Vorlage dieses Gerichtsbeschlusses erfolgte als Reaktion auf einen Vorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz, mit dem dem Bw. mitgeteilt wurde, laut Aktenlage sei der gesamte Abgabenrückstand der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ in Höhe von 212.519,00 S (15.444,36 €) nicht vom Bw., sondern vom zweiten ehemaligen Geschäftsführer dieser Gesellschaft, Herrn C.R.R., bezahlt worden. Der Bw. wurde daher aufgefordert, bekannt zu geben, welche Gesellschaftsschulden vom Bw. und welche von Herrn R. beglichen wurden. Weiters wurde ihm aufgetragen, Rückstandsaufgliederungen der VGKK, Lieferantenrechnungen samt Zahlungsbelegen und Kontoauszüge betreffend die aufgenommenen Darlehen zwecks Nachweises der seitens des Bw. geleisteten Zahlungen an die VGKK sowie an diverse Lieferanten beizubringen. Aus dem genannten Gerichtsbeschluss geht hervor, dass der Bw. zwischen dem 17.11.1998 und dem 02.03.1999 insgesamt einen Betrag in Höhe von 410.000,00 CHF auf das Konto der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ bei der Hypobank V. einbezahlt hat. Diese Zahlungen wurden mittels eines Darlehens finanziert, welches nunmehr rückzuzahlen ist, wobei die Rückzahlungen in den Jahren ihres Anfalls als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden. Ergänzend führte der Bw. aus, hätte er die in Rede stehenden Zahlungen nicht getätigt, wäre der Gesellschaftskonkurs deutlich früher eingetreten. Der Gesellschafts Austritt des Bw. vor Konkurseröffnung zeige, dass die gegenständlichen Zahlungen eben nicht auf Grund der Gesellschafterstellung des Bw. erfolgt seien. Vielmehr habe der lediglich mit 25% nicht wesentlich beteiligte Bw. bereits zum Zahlungszeitpunkt begonnen, sein eigenes Unternehmen aufzubauen. Der einzig logische Grund für den Bw., der Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt dermaßen hohe Summen zuzuschießen, sei somit die Vermeidung einer Geschäftsführerhaftung gewesen. Aus dem beigebrachten Gerichtsbeschluss gehe überdies hervor, dass vor Leistung der Zahlungen seitens eines Wirtschaftstreuhänders ein Gesellschaftsstatus erstellt worden sei, der sich allerdings im Nachhinein als unrichtig herausgestellt habe. Der Hinweis auf die Geschäftsführerhaftung sei in diesem Zusammenhang erfolgt.

Gegenständlich wurde keine Berufungsvorentscheidung erlassen, sondern die Berufung gemäß § 276 Abs. 6 BAO unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob Darlehensrückzahlungen bzw. die damit in Zusammenhang stehenden Zinszahlungen durch die ehemalige Geschäftsführertätigkeit des Bw. veranlasst sind und somit nachträgliche Werbungskosten darstellen oder ob diese Zahlungen die Gesellschafterstellung des Bw. betreffen und daher steuerlich unbeachtlich sind. Dazu ist auszuführen, dass der Unabhängige Finanzsenat, wie obig ausgeführt, den der Berufung zugrunde liegenden Sachverhalt bereits bezüglich der Jahre 2000 und 2001 einer rechtlichen Beurteilung unterzogen hat. Gegen diese abweisende Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2007 (RV/0315-F/03) wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben und gleichzeitig beantragt, die Entscheidung über die gegenständliche Berufung bis zur Beendigung des Verwaltungsgerichtshofverfahrens auszusetzen. Diesem Ansuchen ist der Unabhängige Finanzsenat mit Aussetzungsbescheid vom 18. Juni 2007 nachgekommen. Zwischenzeitlich wurde die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde des Bw. mit Beschluss vom 24. September 2007 als verspätet zurückgewiesen, wodurch der ausgesetzte Bescheid seine Wirksamkeit verliert und das ausgesetzte Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 2 von Amts wegen fortzusetzen ist.

An Sachverhalt steht fest, dass der Bw. seit Errichtung der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ bis zu seinem Ausscheiden aus dieser Gesellschaft am 09.07.1999 geschäftsführender Gesellschafter mit einer Beteiligung von 25% gewesen ist, dass über das Vermögen dieser Gesellschaft mit Beschluss des Landesgerichtes F., GZ.: YY, am 05.08.1999 der Konkurs eröffnet wurde und dieser Konkurs mit Beschluss vom 13.04.2000 mangels Vermögens aufgehoben wurde. Weiters steht außer Streit, dass der Bw. folgende Beträge in Höhe von insgesamt 410.000,00 CHF auf das Konto der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ bei der Hypobank V. einbezahlt hat (siehe dazu den beigebrachten Beschluss der Ratskammer des Landesgerichtes F., XX):

Zahlungszeitpunkt	Zahlungssumme
13.11.1998	120.000,00 CHF
17.11.1998	120.000,00 CHF
21.12.1998	115.000,00 CHF
02.03.1999	55.000,00 CHF

Als erwiesen ist des weiteren anzunehmen, dass der Bw. weder von der Abgabenbehörde noch von sonstigen Gesellschaftsgläubigern wie beispielsweise der VGKK in seiner Eigenschaft als einer der beiden Geschäftsführer der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ für die Verbindlichkeiten der

Gesellschaft zur Haftung herangezogen wurde und dass ihm eine solche Haftungsinanspruchnahme seitens der Gläubiger auch nicht angedroht wurde. Aus den Akten ist vielmehr ersichtlich, dass am 24. Juli 2000 ein Haftungsbescheid gegenüber dem zweiten ehemaligen Geschäftsführer dieser Gesellschaft, Herrn C.R.R., gemäß § 9 iVm § 80 BAO erlassen wurde und dieser in der Folge den gesamten Abgabenrückstand der Gesellschaft beglichen hat.

Der Bw. begründete seine Rechtsansicht - die Darlehensrückzahlungen bzw. die damit in Zusammenhang stehenden Zinszahlungen stellten nachträgliche Werbungskosten dar – damit, dass die mit Hilfe eines Darlehens erfolgten Kapitalzuschüsse an die Gesellschaft einzig zur Vermeidung einer Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer gemäß § 9 BAO bzw. § 67 ASVG erfolgt seien. Auf die Haftungsproblematik sei der Bw. vom seinerzeitigen Steuerberater der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ aufmerksam gemacht worden, als dieser einen Liquiditätsstatus dieser Gesellschaft erstellt habe, der sich allerdings im Nachhinein als unrichtig herausgestellt habe. Hätte der Bw. die in Rede stehenden Zahlungen nicht getätigt, wäre die Gesellschaft deutlich früher insolvent gewesen. Ob die entsprechenden Beiträge im Haftungsverfahren bescheidmäßig vorgeschrieben würden oder ob die Bezahlung deshalb erfolgt sei, um einem entsprechenden Verfahren zu entgehen, sei irrelevant. Indiz dafür, dass die gegenständlichen Zahlungen nicht auf Grund der Gesellschafterstellung des Bw. erfolgt seien, sondern durch die ehemalige Geschäftsführertätigkeit des Bw. veranlasst gewesen seien, sei zudem der Gesellschaftsaustritt des Bw. vor Konkurseröffnung (Anmerkung: Der Austritt des Bw. erfolgte am 09.07.1999, die Konkurseröffnung am 05.08.1999). Auch habe es für den Bw. keine gesellschaftsrechtlichen Gründe für die betreffenden Zahlungen gegeben, weil das Gesellschaftsrecht eine Haftung über die Stammeinlage hinaus nicht vorsehe.

Wird ein Steuerpflichtiger in seiner Eigenschaft als ehemaliger Geschäftsführer einer GmbH zur Begleichung rückständiger Sozialversicherungsbeiträge oder zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten dieser Gesellschaft herangezogen, sind die entsprechenden Beträge als Werbungskosten abzugsfähig. Denn solche Haftungsinanspruchnahmen können auch Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften treffen, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind, woraus zu ersehen ist, dass die diesbezüglichen Zahlungen nicht in Zusammenhang mit der Gesellschafterfunktion eines Gesellschafter-Geschäftsführers stehen (siehe dazu insbesondere VwGH 30.05.2001, 95/13/0288). Seitens des unabhängigen Finanzsenates wird auch die Rechtsmeinung des Bw. als zutreffend erachtet, dass die Anerkennung dieser Zahlungen als Werbungskosten nicht unbedingt die Erlassung von Haftungsbescheiden voraussetzt. Die allfällige Haftungsinanspruchnahme darf aber auch kein bloß zukünftiges, völlig ungewisses Ereignis sein; vielmehr wird im Rahmen der Mitwirkungspflicht gemäß § 138 BAO sowie der Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO seitens des Abgabepflichtigen schlüssig darzulegen

sein, dass konkret in naher Zukunft mit einer Haftungsinanspruchnahme gerechnet werden musste.

Gegenständlich hat der Bw. einen Beschluss der Ratskammer des Landesgerichtes F. (XX) vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass sich die Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ bereits im Jahr 1998 in Zahlungsschwierigkeiten befand, die eine Kapitalzufuhr erforderlich machten. Der immense Finanzierungsbedarf (laut dem seitens des ehemaligen steuerlichen Beraters der Gesellschaft erstellten Gutachten betrug dieser 5.947.700,00 S (432.236,22 €), im Nachhinein stellte sich jedoch heraus, dass zur Sanierung noch höhere Mittel erforderlich gewesen wären) konnte offenbar nur durch die Einbringung von Fremdmitteln gedeckt werden. Auf Initiative des Bw. und des zweiten Gesellschafter-Geschäftsführers der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“, Herrn C.R.R. , erklärten sich Herr G.R. und Herr W.R. bereit, der Gesellschaft je ein Darlehen in Höhe von 1.000.000,00 S (72.672,83 €), insgesamt somit 2.000.000,00 S (145.345,67 €), zu gewähren. Voraussetzung für diese Darlehensgewährung war, dass auch die beiden damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer 5.000.000,00 S (363.364,17 €) in die Gesellschaft einbringen, und zwar der Bw. 4.000.000,00 S (290.691,34 €) und Herr R. 1.000.000,00 S (72.672,83 €). In der Folge hat der Bw. zwischen dem 17.11.1998 und dem 02.03.1999 einen mittels eines Darlehens finanzierten Betrag in Höhe von insgesamt 410.000,00 CHF auf das Konto der Fa. „R.&K.ges.m.b.H“ bei der Hypobank V. einbezahlt (aus den vorgelegten Unterlagen geht nicht hervor, ob auch der zweite Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr R., die vereinbarte Kapitalsumme auf das Gesellschaftskonto einbezahlt hat). In Erfüllung der Vereinbarung haben daraufhin Herr W.R. insgesamt 1.000.000,00 S (72.672,83 €) (Zahlungstermine waren der 02.12.1998 und der 14.12.1998) und Herr G.R. 600.000,00 S (43.603,70 €) Zahlungstermin war der 10.03.1999) auf das Gesellschaftskonto überwiesen.

Aus dem beigebrachten Gerichtsbeschluss geht allerdings nicht hervor, wie die Gesellschaft die ihr vom Bw. mittels eines Darlehens zur Verfügung gestellten Mitteln verwendet hat bzw. ob die Gesellschaft diese zum größten Teil tatsächlich an die Abgabenbehörde sowie die Sozialversicherungsanstalt weitergeleitet hat. Vielmehr ist der Bw. trotz entsprechender Aufforderung (siehe dazu das Ergänzungsersuchen vom 22. Juli 2003) nicht einmal dem behördlichen Auftrag nachgekommen, seine Aussage -„mit dem der Gesellschaft zugeführten Kapital seien auch, wenn auch zum kleinsten Teil, Lieferverbindlichkeiten dieser Gesellschaft getilgt worden“- auch nur zahlenmäßig zu konkretisieren. In diesem Zusammenhang wird auf die sich insbesondere aus § 138 BAO ergebende den Abgabepflichtigen treffende Beweispflicht bzw. Beweisvorsorgepflicht verwiesen, der der Bw. nicht nachgekommen ist. In einem solchen Fall ist der behauptete Sachverhalt zumindest glaubhaft zu machen.

Der unabhängige Finanzsenat kann die vom Bw. aus dem vorliegenden Sachverhalt gezogenen Schlussfolgerungen insofern nachvollziehen, als die gegenständliche in den Jahren 1998 und 1999 erfolgte Zufuhr finanzieller Mittel die Insolvenz der Gesellschaft unstreitbar hinausgezögert hat. Zutreffend ist zudem, dass eine der Voraussetzungen für eine Haftungsinsprachnahme des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft die mangelnde Liquidität des Primärschuldners ist, weshalb die (Ausfalls-) Haftung bei Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft nicht schlagend werden kann. Sofern die Kapitalzufuhr – wie gegenständlich – schlussendlich jedoch keinen Erfolg zeigt, und die Gesellschaft insolvent wird, kann sie allerdings eine Haftungsinsprachnahme nicht verhindern. Der Einwand des Bw., er hätte der Gesellschaft Mittel zugeführt, um einer Haftung zu entgehen – kann deshalb nicht nachvollzogen werden. Ein nicht an der Gesellschaft beteiligter Geschäftsführer, noch dazu einer, der nach eigenem Vorbringen zu den Zahlungszeitpunkten bereits mit dem Aufbau eines eigenen Unternehmens begonnen hat und somit den Verlust seines Arbeitsplatzes nicht fürchten musste, hätte allenfalls versucht, mit den Gläubigern einen Vergleich abzuschließen, um einem Haftungsverfahren zuvorzukommen. Die Handlungsweise des Bw. ist daher für einen Haftungsausschluss nicht nur ungeeignet, sondern steht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch außerhalb jeglicher Lebenserfahrung, zumal die in Rede stehende Kapitalzufuhr auch in keinem Verhältnis zu den allenfalls haftungsverfangenen Abgaben und Beiträgen steht.

Nicht zu überzeugen vermag auch das Vorbringen des Bw. - Indiz dafür, dass die gegenständlichen Zahlungen nicht auf Grund der Gesellschafterstellung des Bw. erfolgt seien, sondern durch die ehemalige Geschäftsführertätigkeit des Bw. veranlasst gewesen wären, sei der Gesellschafts Austritt des Bw. vor Konkurseröffnung. Während die vom Bw. an die Gesellschaft getätigten Zahlungen zwischen dem 17.11.1998 und dem 02.03.1999 erfolgt sind, ist der Bw. erst am 09.07.1999 und somit zwölf Tage vor dem am 21.07.1999 seitens des zweiten Gesellschafter-Geschäftsführers, Herrn C.R.R., gestellten Antrags auf Einleitung eines Konkursverfahrens über das Vermögen der „R.&K.ges.m.b.H“ aus der Gesellschaft ausgetreten (siehe dazu den Beschluss der Ratskammer des Landesgerichtes F., XX). Zum Austrittszeitpunkt musste der Bw. als einer der Geschäftsführer der Gesellschaft Kenntnis gehabt haben, dass die seinerzeitige Mittelzufuhr eine Insolvenz der Gesellschaft nicht verhindern konnte und eine Weiterführung des Unternehmens, wie die Konkursaufhebung mangels Vermögens gezeigt hat, nicht möglich war. Inwieweit daher der unmittelbar vor Konkurseröffnung erfolgte Gesellschafts Austritt einen Beweis dafür liefern sollte, dass die Kapitalzufuhr durch die Geschäftsführertätigkeit des Bw. veranlasst war, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, war der Bw. doch zum Zeitpunkt der

Kapitalzuschüsse nicht nur Geschäftsführer der Gesellschaft, sondern auch deren Gesellschafter.

Ebenfalls nicht geeignet, einen Zusammenhang zwischen der Kapitalzufuhr und der Geschäftsführerstellung aufzuzeigen, ist auch das Vorbringen des Bw., es habe für ihn keine gesellschaftsrechtlichen Gründe für die betreffenden Zahlungen gegeben, weil das Gesellschaftsrecht eine Haftung über die Stammeinlage hinaus nicht vorsehe. Die Zahlungen des Bw. dienten dazu, zumindest vorübergehend den Fortbestand einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft zu sichern. Übernimmt aber ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebensowenig als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig sind, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt (siehe z.B. VwGH, 86/13/0162, 19900124; VwGH 10.12.2000, 98/13/0002). Denn es kann einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied darstellen, ob ein Gesellschafter seine Gesellschaft von vorneherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, welches in der Folge durch Gesellschaftsverluste verloren geht, oder ob der Gesellschafter zu einem späteren Zeitpunkt Einlagen tätigt bzw. als Bürge Gesellschaftsschulden bezahlt oder deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft auf Grund der Konkursöffnung Rückgriff nehmen zu können. Daher können derartige Vermögensverluste bei den (ehemaligen) Gesellschaftern auch nicht einkunftsmindernd berücksichtigt werden.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. Jänner 2008