



GZ. RV/3740-W/02

RV/3814-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Neuber und die weiteren Mitglieder Mag. Gruber-Nadlinger, Dr. Robert Schnedl und Mag. Günter Miniböck am 17. September 2003 über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2000 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid wird gemäß § 276 Abs. 3 und 4 in Verbindung mit § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 wird in eingeschränktem Umfang stattgegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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

Der Berufungswerber (Bw.) war im Berufszeitraum 1997 bis 2000 in wechselndem Ausmaß an der Nov. GmbH als Gesellschafter beteiligt (1997: 70% bzw. ab 25.4.97: 20%; ab 22.6.2000: 60%, ESt-Akt 1999, S 97) und erklärte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer bei dieser GmbH negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daneben war der Bw. als Berufspilot bei der AA AG beschäftigt und erzielte aus diesem Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 2000 haben hinsichtlich der erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nachstehenden Inhalt (ESt-Akt 1997, S 2; 1998, S 1; 1999, S 2 u. 79):

	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S
Einnahmen	0,00	0,00	0,00	0,00
Ausgaben:				
Büromaterial	--	--	--	-354,17
HN VB GKK	--	--	--	-3.875,00
Zinsen	-76.161,75	-82.017,57	-135.818,70	--
Bankspesen u. Geb.	-20.800,68	-38.700,00	-18.418,92	--
Steuerberatungskosten	-11.840,00	-7.500,00	-1.482,00	--
Rechtsanwaltskosten	--	-222.353,00	-140.000,00	-852.962,81
Telefonkosten	-2.311,95 (15% v. 15.413,00)	-4.729,99 (15% v. 31.533,27)	-3.091,46 (15% v. 20.609,75)	-2.000,00 (15% v. 13.310,16)
Mobiltelefon				
15% v. S 10.426,26	--	--	--	-7.820,00
Max Business Class				
15% v. S 16.483,20	--	--	--	-1.240,00
FA f. Geb. u. Verkehrsst.				
Abtretungsgebühr	--	--	--	-3.600,00
Verlust	-111.114,38	-355.300,56	-298.811,08	-871.858,98

Mit Schreiben vom 18. September 2000 (ESt-Akt 1999, S 30) wurde der Bw. ersucht, in Bezug auf die in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 1999 enthaltenen negativen Einkünfte als Geschäftsführer der Nov. GmbH sowohl den wirtschaftlichen als auch den steuerlich relevanten Sachverhalt ausführlich darzustellen und die entsprechenden Unterlagen vorzulegen.

In der Folge übermittelte der Bw. zwei Jahresabschlüsse der Nov. GmbH die Jahre 1997 und 1999 betreffend, ein Schreiben von Rechtsanwalt Dr. K. in Bezug auf anhängige Prozesse der Nov. GmbH und des Bw. selbst, eine Kopie des Schriftsatzes vom 5.4.2000 betreffend das Verfahren gegen die "Verkäuferseite" und eine Kopie der Klageschrift vom 25.7.2000 gegen Herrn Ing. W. (ESt-Akt 1999, S 32ff bzw. 15f). Ergänzend dazu führte der Bw. aus, dass aus den beiliegenden Unterlagen bzw. auf Grund der Prozesse, die wegen vertraglicher Ansprüche, deliktischer Schadenersatzansprüche sowie bereicherungsrechtlicher und sonstiger Ansprüche geführt werden ersichtlich sei, warum die Nov. GmbH vermögenslos und daher nicht in der Lage gewesen sei, Geschäftsführerbezüge zu leisten. Auf Grund dieses Sachverhaltes seien den Bw. die in den Steuererklärungen 1997 bis 1999 geltend gemachten Ausgaben aus der Geschäftsführung entstanden, ohne dass diesen Ausgaben bisher Einnahmen gegenüber gestanden seien.

Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung kannte das Finanzamt die erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht an und verwies in seiner Bescheidbegründung hinsichtlich der Abweichungen gegenüber den Steuererklärungen auf das Ergebnis des mit dem Bw. bzw. seinem Vertreter geführten Telefonates (AV 13.11.2000, ESt-Akt 1999, S 70). Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 wurden seitens des Finanzamtes zunächst gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

In weiterer Folge (ESt-Akt 1999, S 74f) übermittelte der Bw. dem Finanzamt eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 und korrigierte bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (als Geschäftsführer der Nov. GmbH) die Ausgabenseite um ursprünglich nicht geltend gemachte Aufwendungen betreffend das Mobiltelefon in Höhe von S 129.522,05 (75% v. S 172.696,06), sodass sich der Verlust auf S 428.333,13 erhöhte.

Im Schreiben vom 22. Jänner 2002 (ESt-Akt 1999, S 81ff) führte der Bw. aus, dass die geltend gemachten Werbungskosten der Jahre 1997 bis 1999 den der Finanzbehörde bereits bekannten Sachverhalt betreffen, wonach der Bw. Gesellschaftsanteile der B GmbH gekauft habe. Einerseits habe der Bw. für diese Gesellschaft als Geschäftsführer tätig sein wollen, andererseits sollte jedoch im Sinne des Art. IV des Umgründungssteuergesetzes die betrieb-

liche Tätigkeit in Form einer Personengesellschaft stattfinden. Zu diesem Schritt sei es jedoch nicht mehr gekommen, weil der Bw. im Zuge seiner Tätigkeit für diese Gesellschaft feststellen habe müssen, dass die Verkäufer, nämlich das Ehepaar Ing. H. und B. Hof., durch deliktische Maßnahmen den wahren Vermögensstand des Unternehmens wesentlich besser dargestellt hätten als dieser tatsächlich gewesen sei (insb. wurde das Unternehmensbewertungsgutachten in Streit gestellt).

Da somit die Aufwendungen, die der Bw. getätigt habe, mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Zusammenhang stehen, lägen Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG vor, zumal nunmehr nach Abschluss des Gerichtsverfahrens beim Landesgericht K. auch die Möglichkeit bestehe, das Bauunternehmen B GmbH auf neue Beine zu stellen und das weitere Unternehmenskonzept zu betreiben.

Die aufgewandten Kosten stellten aber noch aus anderer Sicht Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG dar. Wie der Finanzbehörde bekannt, sei der Bw. seit vielen Jahren bei der AA AG angestellt und im Besteuerungszeitraum bzw. auch nach wie vor als Flugkapitän tätig. Um diese Tätigkeit ausüben zu können, müsse der Bw. den strengen Anforderungen der Zivilluftfahrt-Personalverordnung, BGBl. Nr. 3/1994 in der derzeit geltenden Fassung entsprechen. Im § 7 der genannten Verordnung werde die Verlässlichkeit im Sinne der § 28, 32 und 51 des Luftfahrtgesetzes gefordert, welche insbesondere im Hinblick auf die Bestimmungen über die fliegerärztliche Untersuchung für den Tauglichkeitsgrad 1 nicht gewährleistet erschienen wäre, wenn geistige oder nervöse Störungen vorgelegen hätten.

Hätte der Bw. den gegenständlichen Prozess nicht angestrengt und diesen, wie sich aus der nunmehrigen vergleichsweisen Bereinigung ergibt, so positiv beenden hätte können, wäre der Bw. gezwungen gewesen, ein Konkursverfahren abzuwickeln, was einerseits seine weiteren Aufstiegschancen bei der AA AG vollkommen zunichte gemacht hätte und andererseits mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit so starke geistige und nervöse Störungen in sein Persönlichkeitsbild gebracht hätte, dass der Bw. auch nicht mehr weiter als Flugkapitän bei der AA AG tätig hätte sein können. Hierbei müsse bedacht werden, dass der Bw. durch seine Dreifachausbildung als HTL-Ingenieur, Flugkapitän und Betriebswirt (Mag. WU) durchaus Chancen eines beruflichen Aufstiegs sehe. Auch derzeit sei ein Vorstand der AA AG ein ehemaliger Flugkapitän.

Allenfalls werde es "angezeigt" sein, die Werbungskosten auf die beiden Einkunftsquellen aufzuteilen.

Dem Schreiben legte der Bw. eine Kopie des Vergleichs bei (ESt-Akt 1999, S 83).

In weiterer Folge erklärte das Finanzamt die zunächst vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 als endgültig (Bescheide vom 12. Februar 2002), wobei in der Höhe der festgesetzten Abgabe keine Änderung eintrat (ESt-Akt 1999, S 88ff). In der Begründung dazu führte das Finanzamt aus, dass laut den vorliegenden Abtretungs- und Kaufverträgen sämtliche Anteile an der B GmbH auf die Nov. GmbH übertragen worden seien. Wie den genannten Verträgen und der Klageschrift vom 5. April 2000 zu entnehmen sei, sei die Nov. GmbH die "primäre Vertragspartei der Käuferseite" gewesen. Da die geltend gemachten Betriebsausgaben keine Aufwendungen im Zusammenhang mit der laufenden Geschäftsführung des Bw. seien, sondern Kosten in Verbindung mit den Anteilserwerben durch die Nov. GmbH darstellten, könnten diese nicht unter dem Titel "Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Geschäftsführer der "Nov. GmbH" berücksichtigt werden. Ebenso könne der Anregung im Schreiben vom 22. Jänner 2002, die in Rede stehenden Aufwendungen (teilweise) im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (AA AG) als Werbungskosten zu berücksichtigen, nicht gefolgt werden, da diese nicht unmittelbar im Zusammenhang mit den genannten Einkünften stünden (enger Werbungskostenbegriff – z.B. VwGH v. 25.3.1981, ZI. 3438/80 und v. 1.3.1983, ZI. 82/14/0199).

Gegen die Einkommensteuerbescheide vom 12. Februar 2002 (1997 bis 1999) brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies wie folgt (ESt-Akt 1999, S 93): Vorweg werde beantragt, den Akt 3 C...g beim Landesgericht K. beizuschaffen bzw. einzusehen. Dies zum Beweis dafür, dass der Bw. persönlich Prozesspartei gewesen sei und ihm auch die entsprechenden Werbungskosten entstanden seien.

Wie sich aus dem genannten Gerichtsakt ergebe, habe der Bw. persönliche Forderungen gegenüber den beklagten Parteien Ing. H. Hof. und B. Hof. sowie Schadenersatzforderungen gegenüber Steuerberater Mag. J. geltend gemacht, da die vom Bw. geleisteten Beträge aus Forderungen letztendlich gegenüber der Nov. GmbH stammten. Da diese Gesellschaft jedoch in Konkurs verfallen sei, habe der Bw. seine Forderungen gegenüber den natürlichen Personen Ing. H. und B. Hof. sowie Mag. J. geltend machen müssen. Wäre nämlich die gesamte Transaktion betreffend der B GmbH planungsgemäß abgelaufen, hätte der Bw. sein der Nov. GmbH gewährtes Darlehen nicht nur verzinslich einfordern können, sondern es wäre auch nicht dazu gekommen, dass der Bw. zusätzlich in Haftungen verwickelt worden wäre, welche schlagend geworden seien. Zudem hätte der Bw. bei programmgemäßigem Verlauf der Transaktion einen Konsulentenvertrag erhalten, welcher ihm laufende Einkünfte verschafft hätte. Zusammenfassend sei daher anzuführen, dass dem Bw. Ausgaben zur Erhaltung oder

Erlangung und Sicherung von Einnahmen erwachsen seien, welche der Bw. zurückfordern habe müssen und auch tatsächlich teilweise erhalten habe.

Es sei grundsätzlich richtig, dass die Nov. GmbH und der Bw. die Verkäuferseite geklagt haben, weil der Wert der übertragenen Stammanteile unrichtig gewesen sei.

Da der Bw. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Nov. GmbH sei und diese Gesellschaft jedoch vermögenslos sei, habe der Bw. die Kosten für die Geltendmachung der Ansprüche der Nov. GmbH mittragen müssen. Dies auch aus dem Grund, weil der Bw. nicht in persönliche Haftungen im Falle einer Insolvenz der Nov. GmbH habe geraten wollen. Dies wiederum unter dem allgemeinen Aspekt des Hauptberufes als Flugkapitän bei der AA AG, da der Bw. vor allem auch auf seine allfällige künftige Berufskarriere hin keinesfalls die Entwicklung in ein Insolvenzverfahren habe riskieren können.

Dies führe bereits in weiterer Folge zu dem Umstand, dass sehr wohl Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG vorliegen, weil der Bw. die Aufwendungen zur Erhaltung und Sicherung seiner Einnahmen als leitender Angestellter der AA AG habe tätigen müssen. Der von der Finanzbehörde ins Spiel gebrachte enge Werbungskostenbegriff könne jedoch nicht in der Weise gesehen werden, wie dies die Finanzbehörde tue, weil bei einer solchen Betrachtungsweise, welche den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, de facto ja keinerlei Werbungskosten in Abzug zu bringen wären, was jedoch die Gesetzesbestimmung des § 16 EStG vollkommen ad absurdum führen würde. Vielmehr entstehe der Eindruck, dass sich die Finanzbehörde, bereits ausgehend von einem unrichtigen Denkansatz, nämlich der Bw. sei überhaupt nicht Käufer von Anteilen gewesen, auf einen Rechtsstandpunkt zurückziehe, der keinesfalls gesetzeskonform erscheint.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass ca. 30% der geltend gemachten Kosten auch der steuerlichen Beratung dienten, weil bei der Geltendmachung der Ansprüche des Bw. auch wesentliche steuerliche Fragen zu klären gewesen seien. Die damit zusammenhängende Beratung habe der Bw. direkt beim Rechtsanwalt in Anspruch genommen, sodass auch aus dem Titel der Sonderausgaben im Sinne des § 18 für Steuerberatungskosten zumindest 30% der geltend gemachten Rechtsberatungskosten als Sonderausgaben und/oder Werbungskosten abzugsfähig seien.

Da somit die angefochtenen Bescheide rechtswidrig erscheinen, beantrage der Bw. deren Aufhebung sowie die Zuerkennung der geltend gemachten Abzugsposten. Für den Fall der direkten Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde 2. Instanz beantrage der Bw.

die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zwecks Darstellung der Sach- und Rechtslage.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juni 2002 (Est-Akt 1999, S 101ff) wurde der Berufung betreffend der Jahre 1997 bis 1999 teilweise stattgegeben und die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Geschäftsführer geltend gemachten Steuerberatungskosten (1997: -S 11.840,00; 1998: -S 7.500,00; 1999: -S 1.482,00) anerkannt. In seiner Begründung dazu führte das Finanzamt an, dass bei einem zu mehr als 25% am Grund- oder Stammkapital einer Gesellschaft beteiligten Gesellschafter die für seine Geschäftsführertätigkeit bezogenen Vergütungen der Kapitalgesellschaft stets als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit anzusehen seien (§ 22 Z 2 EStG, ESt-RL RZ 5267, 5269). Unter den Kapitaleinkünften würden die Früchte aus der entgeltlichen Überlassung von Kapital und die damit zusammenhängenden Aufwendungen erfasst. Werterhöhungen, Wertminderungen und der gänzliche Verlust des Kapitalstammes seien grundsätzlich unerheblich. Anschaffungskosten für eine Kapitalanlage (Gesellschaftsanteile) seien daher grundsätzlich keine Werbungskosten und auch Anwalts- und Prozesskosten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Veräußerung der Kapitalanlage stehen, seien Teil der Anschaffungskosten und als solche nicht abzugsfähig. Ebenso stünden Prozesskosten, die zur Abwendung der Auflösung einer Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter aufgewendet werden keine Werbungskosten dar, denn diese stünden mit dem Bestand und dem Wert des Gesellschaftsanteils im Zusammenhang.

Die geltend gemachten Aufwendungen stünden daher in einem engen Zusammenhang mit der Nov. GmbH – an der der Bw. zu 60% beteiligt sei bzw. als alleiniger Geschäftsführer fungiere – und wären damit den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Laut den vorliegenden Unterlagen sei die Nov. GmbH primäre Vertragspartnerin der Gesellschafter der B GmbH gewesen und habe die gesamten Anteile an der B GmbH erworben. Es handle sich um eine Anschaffung von Gesellschaftsanteilen (Substanz) und, wie der Bw. selbst mittels vorgelegter Unterlagen angegeben habe, stünden die gegenständlichen Ausgaben (z.B. für den Rechtsanwalt, Bankspesen, Zinsen) mit dieser Anschaffung in einem engen, direkten Zusammenhang und nicht mit der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer (oder gar Pilot) und seien auf Grund der o.a. Kriterien nicht abzugsfähig.

Im Vorlageantrag (Est-Akt 1999, S 108ff) führte der Bw. ergänzend aus, dass eine sachgerechte steuerliche Entscheidung nicht erwartet werden können, da die Finanzbehörde dem ursprünglichen Antrag des Bw. auf Beischaftung des Aktes 3 C...g des Landesgerichtes K. nicht gefolgt sei. Aus diesem Gerichtsakt sei ersichtlich, dass der Bw. einen persönlichen Schaden habe einklagen müssen, der mit seiner Einkunftserzielung als geschäftsführender

Gesellschafter in Zusammenhang gestanden sei. Dazu komme noch, dass der Bw. eine Personengesellschaft habe gründen wollen, was jedoch durch den Gang der Ereignisse nicht mehr durchführbar gewesen sei. Der Bw. beantrage daher wie bisher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die antragsgemäße Steuerveranlagung.

Im Zuge der Durchführung der Einkommen- als auch Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2000 erkannte das Finanzamt - wie in den Jahren 1997 bis 1999 - die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Geschäftsführer der Nov. GmbH geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von -S 871.858,98 bzw. die in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesenen Vorsteuerbeträge in Höhe von S 2.282,83 nicht an und führte in seiner Bescheidbegründung dazu aus, dass - wie bereits in der Berufungsvorentscheidung für das Veranlagungsjahr 1999 angeführt - die beantragten Betriebsausgaben ausschließlich mit dem Erwerb von Gesellschaftsanteilen und nicht mit der Tätigkeit als Geschäftsführer im Zusammenhang stünden. Aus demselben Grund seien auch die Vorsteuern betreffend o.g. Betriebsausgaben nicht anzuerkennen gewesen.

Der Bw. erhob sowohl gegen den Einkommen- als auch den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 das Rechtsmittel der Berufung (Schreiben vom 31. Juli 2002) und verwies in seinem Schreiben auf den Inhalt der Berufung gegen die Steuerbescheide 1997 bis 1999, da für das Jahr 2000 wie für die Vorjahre sowohl derselbe Sachverhalt als auch dieselbe rechtliche Würdigung vorliegen würden.

Mit Schreiben vom 20. November 2002 (UFS-Akt) wurde der Bw. ersucht folgende Unterlagen vorzulegen:

- Im Zuge der Beantwortung des Vorhaltes vom 3.11.2000 übermittelten Sie der Finanzverwaltung als Beilage zu Ihrem Schreiben einen von Rechtsanwalt Dr. K. an Frau Mag. H. adressierten Schriftsatz (siehe Schreiben vom 31.10.2000), in welchem behauptet wird, dass Sie selbst (zumindest hinsichtlich Teilaspekten) Vertragspartei beim Erwerb der B GmbH waren und sich verpflichten mussten, aus privaten Mitteln Teile des vereinbarten Verkaufspreises aufzubringen bzw. persönliche Haftungen zu übernehmen. Sie werden daher ersucht, sowohl hinsichtlich Ihres Anteilserwerbes an der B GmbH als auch in Bezug auf die übernommenen Haftungen, die diesbezüglichen vertraglichen Unterlagen bzw. Vereinbarungen vorzulegen.
- Wie Sie in Ihrem Schreiben vom 22.1.2002 vorbringen, sollte im Sinne des Artikel IV des Umgründungssteuergesetzes die betriebliche Tätigkeit der B GmbH in Form einer Personengesellschaft stattfinden. In diesem Zusammenhang werden Sie zwecks Nachweises dieses Vorbringens gebeten, sämtliche damit in Verbindung stehende Unterlagen jedweder Art zu übermitteln.
- In Ihrer Berufung (Schreiben vom 6.3.2002) geben Sie weiters an, dass Sie der Nov. GmbH ein Darlehen gewährt haben.

Um Vorlage des Darlehensvertrages sowie der übrigen damit im Zusammenhang angefallenen Unterlagen wie bspw. Zahlungsflussbelege wird ersucht.

- In der Abtretungsvereinbarung vom 4.8.2000 wird unter Punkt 8 und 9 angegeben, dass die Nov. GmbH von den bisher nicht eingeklagten Teilforderungen am 10.4.2000 eine Teilforderung in Höhe von S 4,5 Mio. an Sie entgeltlich abgetreten hat. Sie werden ersucht, sämtliche mit Punkt 8 und 9 dieses Abtretungsvertrages in Zusammenhang stehende Unterlagen vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wiederholte der Bw. sein Berufungsvorbringen, die geltend gemachten Werbungskosten als abzugsfähig anzuerkennen und führte dazu ergänzend aus, dass aus der in der Anlage überreichten Kopie einer Einmalkreditusage der Fa G. vom 16. Jänner 1997 ein Darlehensbetrag von S 1.500.000,00 resultiere. Was die Absicht der Umgründung betreffe, beantrage der Bw. die Einvernahme seiner Person zum Beweis für sein Vorbringen. Ebenso lege der Bw. die Zusatzvereinbarung zur Abtretungsvereinbarung vom 4.8.2002 bzw. in Fotokopie den Schriftsatz im Verfahren 3 C...g vom 5.4.2000 zur Information der Berufungsbehörde vor.

Schließlich überreiche der Bw. noch nachstehende Unterlagen:

- Vereinbarung mit der V. AG über den Verkauf eines Grundstückes
- Bürgschaft Mag. K. Wal. für einen Kredit bei der V. AG
- Einstellungserklärung des Rechtsanwaltes Dr. W. wegen Pfändung von S 3.000.000,--
- Kopie der Bilanz der Nov. GmbH zum 31.12.2000 und zwar Erläuterungen zu Verbindlichkeiten, woraus ersichtlich sei, dass die genannte Gesellschaft dem Bw. zum genannten Stichtag S 1.518.355,-- schuldete.

Vorsorglich beantrage der Bw. die Vornahme einer Senatsentscheidung im Sinne des § 282 BAO in der ab 1.1.2003 geltenden Fassung und erinnere an seinen seinerzeitigen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zwecks Darstellung der Sach- und Rechtslage.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes wurden sowohl die Körperschaftsteuerakten der Nov. GmbH und der B GmbH als auch die Gerichtsakten des Landesgerichtes K zu den Zahlen 3 C...g und 6 C...t beigebracht und eingesehen.

In der am 18. Juni 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde folgende Niederschrift mit nachstehendem Inhalt aufgenommen:

Der Vertreter führt aus, dass in den geltend gemachten Rechtsanwaltskosten auch Steuerberatungskosten enthalten sind (siehe Eingabe vom 6.3.2002).

Der Vertreter führt weiters aus, dass nach der Judikatur des VwGH Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften zunehmend wie Angestellte zu behandeln sind, weshalb bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Werbungskostenbegriff hier eingehend zu interpretieren ist. Der Bw. ist Pilot und konnte es sich nicht leisten, einen persön-

lichen Konkurs vorzuweisen bzw. zu riskieren. Der Bw. bezog von der B GmbH deshalb keine Bezüge, da diese in Insolvenz geriet.

Der Vertreter beantragt die Einvernahme von Rechtsanwalt Dr. K.,XXX, als Beweis dafür, dass in den Rechtsanwaltskosten ca. 30% Steuerberatungsanteil enthalten sind.

Die Berichterstatterin wendet zu diesem Antrag ein, dass aus den vorgelegten Honorarnoten dieses Rechtsanwaltes kein Hinweis hervorgeht, wonach darin auch Steuerberatung enthalten sein sollte.

Vertreter: Gerade deshalb wird um Einvernahme des Zeugen ersucht, wobei zusätzlich der Bw. persönlich hiez zu befragt werden sollte.

Der Vertreter des FA führt aus, dass der Bw. Organ der Gesellschaft war und die Beratungskosten Thema der GmbH sind, die diese allenfalls abschreiben könnte. Auch aus den dem Finanzamt vorgelegten Beratungshonoraren geht nicht hervor, dass diese an den Bw. adressiert sind, weshalb das FA keinen Spielraum sieht, hier Beratungskosten zu Gunsten des Bw. in Abzug zu bringen.

Der Parteienvertreter weist auf S. 14 des ESt-Aktes 2000 auf ein Schreiben hin, wonach die Anwaltskanzlei Dr. K. etc. bestätigt, dass im Jahre 2000 für die Causen Wal. bzw. Nov. GmbH an Honoraren Zahlungen im Gesamtbetrag von S 852.969,81 an sie geleistet wurden.

Der Vertreter führt des weiteren aus, dass der Bw. jederzeit nachweisen könnte, dass die Zahlungen aus seinem Vermögen geleistet wurden und stellt einen weiteren Beweisantrag, wonach KR G., XXX, als Zeuge einzuvernehmen ist.

Beweisthema: Vereinbarung mit seinem Schwiegersohn K Wal., wonach dieser die Rechtsanwaltskosten zu tragen habe.

Der Vorsitzende schlägt dem Bw. vor, dass die Telefonkosten wie auch Büromaterial und Krankenkassenkosten als vorbereitende Betriebsausgaben/Werbungskosten anerkannt werden könnten (vorbehaltlich der Beratung des Senates) einschließlich der nachträglich geltend gemachten Telefonkosten iHv S 144.357,00. Der Finanzamtsvertreter sieht in der Anerkennung dieser Kosten keinen Anlass einer Amtsbeschwerde.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2003 schränkte der Bw. sein Berufungsbegehren dahingehend ein, dass der Vorlageantrag hinsichtlich aller Streitpunkte zurückgenommen wird, sofern die Aufwendungen im Zusammenhang mit Büro, Krankenkassenbeiträgen und Telefon steuerlich berücksichtigt werden, die betraglich 1997 S 2.775,00, 1998 S 5.676,00, 1999 S 148.066,00 und 2000 S 17.572,00 ausmachen.

Der Senat hat erwogen:

Strittig waren

I.) die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen eines wesentlich beteiligten

GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer für diese Kapitalgesellschaft, wobei er von dieser keinerlei Einnahmen bezog.

II.) Damit zusammenhängende Vorsteuern hinsichtlich des Jahres 2000 und

III.) Steuerberatungskosten als Sonderausgaben

a.) Betriebsausgaben:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Unabhängig von der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen durch den Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sind, besteht nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften für Betriebsausgaben eine Nachweispflicht. Gem. § 138 Abs. 1 BAO haben – auf Verlangen der Behörde – die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Trotz Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (siehe Schreiben vom 20. November 2002) zur Vorlage der vertraglichen Unterlagen und Vereinbarungen in Bezug auf den Anteilserwerb bei der B GmbH bzw. den damit in Zusammenhang stehenden übernommenen Haftungen wurden vom Bw. lediglich eine Zusatzvereinbarung zur Abtretungsvereinbarung vom 4. August 2002, eine Vereinbarung mit der V. AG über den Verkauf eines Grundstückes, ein Schreiben der V. K-Z. mit dem Betreff "Bürgschaft für Firma B GmbH" sowie eine Einstellungserklärung des Rechtsanwaltes Dr. W. wegen Pfändung von S 3 Mio. vorgelegt. Es wurden somit weder ein Notariatsakt im Zusammenhang mit dem "behaupteten" Anteilserwerb an der B GmbH durch den Bw. selbst, noch Unterlagen betreffend der den übernommenen Haftungen zugrunde liegenden Kreditverträge beigebracht. Ebenso ist der Bw. dem Ersuchen der Behörde, um Übermittlung des Darlehensvertrages mit der Nov. GmbH sowie den damit im Zusammenhang stehenden Unterlagen wie etwa Zahlungsflussbelege nicht nachgekommen. Diesbezüglich übersendete der Bw. nur die Kopie einer Einmalkreditusage der Fa. G.

Hinsichtlich der "Veranlassung" von Betriebsausgaben führen Hofstätter-Reichel im Kommentar zur Einkommensteuer 1988 unter Tz 1 zu § 4 Abs. 4 allgemein aus, dass entsprechend der Gesetzesdefinition dem Begriff des "Veranlassens" nicht bloß die Bedeutung eines bewussten, also gewollten und beabsichtigten Tätigwerdens zu unterstellen ist, sondern auch ungewollte oder sogar unerkannte Ereignisse zu Vermögensminderungen führen und in weiterer Folge den Gewinn beeinflussen können. Bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben zu werten sind, kommt es vielmehr nur auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der "Ausgabe" mit der betrieblichen Tätigkeit des

Steuerpflichtigen an. Demzufolge sind Betriebsausgaben nicht nur Ausgaben, die im Betrieb unvermeidbar sind, sondern alle durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen (VwGH 27.1.1981, 14/1296/77; 81/14/0009), selbst dann, wenn der damit beabsichtigte wirtschaftliche Erfolg nicht eingetreten ist (VwGH 18.6.1965, 248/65). Grundsätzlich steht es der Finanzbehörde auch nicht zu, die Notwendigkeit und die Angemessenheit einer Betriebsausgabe zu prüfen. Allerdings bietet sich die betriebliche Notwendigkeit als Kriterium an, an Hand dessen – wenn ein Aufwand sowohl privat als auch betrieblich veranlasst sein kann – die Zuordnung zum Betrieb oder zum Privatbereich vorgenommen wird bzw. sehen die Bestimmungen des § 20 EStG 1988 für bestimmte Arten von Aufwendungen eine Angemessenheitsprüfung vor.

Der Bw. war im Berufszeitraum als Gesellschafter-Geschäftsführer der Nov. GmbH tätig und im unterschiedlich hohem Ausmaß an der GmbH beteiligt.

Laut Firmenbuchauszug stellt sich das Beteiligungsausmaß des Bw. an der Nov. GmbH wie folgt dar (Tag der Eintragung):

23.1.–24.4.1997	25.4.1997–21.6.2000	ab 22.6.2000
70%	20%	60%

Per 31. Oktober 1996 wurde zwischen dem Bw. und DI R. ein Treuhandvertrag abgeschlossen, worin der Bw. erklärte, GmbH-Anteile an der Nov. GmbH in Höhe von S 250.000,00 als Treuhänder für DI R. zu halten (UFS-Akt).

Zu Punkt I und II des Treuhandvertrages wird Folgendes ausgeführt:

ad I) "Herr Mag. K. Wal. ist Gesellschafter der Nov. GmbH. mit dem einer voll eingezahlten Stammeinlage von S 350.000,00 ... entsprechenden Geschäftsanteil".

ad II) "Herr Mag. K. Wal. erklärt hiemit, einen Teil des obgenannten Geschäftsanteiles, der einer voll eingezahlten Stammeinlage von S 250.000,00 ... entspricht, nicht für eigene Rechnung erworben zu haben, sondern als Treuhänder des Herrn DI R., der ihm dazu den Betrag von S 250.000,00 ... zur Verfügung gestellt hat".

Am 11. Dezember 1996 schloss der Bw. mit dem Geschäftsführer der L.U. GmbH, Herrn Dr. D., nachstehend, auszugsweise wiedergegebenen Abtretungsvertrag über die Abtretung von GmbH-Anteilen der Nov. GmbH:

Zu Punkt I und II des Abtretungsvertrages wird Folgendes ausgeführt:

ad I) "Herr Mag. K. Wal., geb. XX.X.XXXX, D.platz XX, ist Gesellschafter der Nov. GmbH, FN 9...d, mit Sitz in Wien. Sein Geschäftsanteil an der Gesellschaft entspricht einer zur Gänze bar einbezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von S 350.000,00 ...".

ad II) "Herr Mag. K. Wal., ... tritt hiermit einen Teil des in Artikel I genannten Geschäftsanteil an der Gesellschaft, der einer voll eingezahlten Stammeinlage von S 250.000,00 ... entspricht an die L.U. GmbH, FN 1...t, ab und erklärt diese, die Abtretung anzunehmen".

Mit Abtretungs- und Kaufvertrag vom 14. November 1996 erwarb die Nov. GmbH 100% der GmbH-Anteile an der B GmbH (ESt-Akt, Selbstanzeige, S 9ff).

Laut den vertraglichen Regelungen des Abtretungsvertrages wurden sämtliche GmbH-Anteile der B GmbH von deren Gesellschaftern (Ing. H. Hof., B. Hof. u. F. Hof.) zum Abtretungspreis von je S 1,00 pro Gesellschafter an die Nov. GmbH als übernehmende Gesellschaft abgetreten bzw. wurde gemäß dem Kaufvertrag vereinbart, dass im Zuge der Abtretung sämtlicher Anteile der B GmbH an die Nov. GmbH von der Bauunternehmung Hof. GmbH eine Reihe von Aktiva und Passiva auf die B. GmbH übertragen werden. Des weiteren musste sich die Nov. GmbH als Käuferin bereit erklären, hinsichtlich bestehender Bankverbindlichkeiten sowohl bei der B GmbH als auch bei der Hof. GmbH Haftungen bzw. Bürgschaften zu übernehmen, um in weiterer Folge eine Haft- und Bürgschaftsentlassung der Familie Hof. zu gewährleisten. In diesem Zusammenhang verpflichtete sich auch der Bw. zur Übernahme von persönlichen Haftungen (siehe Klage). Im Kaufvertrag wurde ein Kaufpreis in Höhe von S 12 Mio. vereinbart.

Neben diesem "offiziell" vereinbarten Kaufpreis in Höhe von S 12 Mio. verpflichteten sich der Bw. sowie des weiteren Herr Mag. L. und die L.U. GmbH im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Nov. GmbH zur Zahlung eines "inoffiziellen Kaufpreises" in Höhe von S 7,5 Mio., der wie folgt aufgebracht wurde (Selbstanzeige vom 6.4.2002 bzw. Klageausdehnung der drittklagenden Partei = Nov. GmbH, ESt-Akt 1999, S 52):

Mag. K. Wal. 20%	S 1.500.000,00
Mag. L. 30%	S 2.250.000,00
L.U. GmbH 50%	<u>S 3.750.000,00</u>
	S 7.500.000,00

In weiterer Folge brachten sowohl der Bw. als auch die Nov. GmbH und Mag. L. gegen die ehemaligen Gesellschafter der B. GmbH, Herrn Ing. H. Hof. und Frau B. Hof., gegen deren Steuerberater Herrn Mag. J. sowie gegen die Bauunternehmung Hof. GmbH Klage bei Gericht ein, da nach Meinung der Kläger der Wert der B GmbH bzw. das von Mag. J. darüber abgegebene Gutachten nicht den tatsächlichen Unternehmenswert repräsentierte.

Wie bereits dargestellt, beantragte der Bw. die bei seinen "Einkünften aus Gewerbebetrieb als Geschäftsführer" der Nov. GmbH geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Prozessführung bzw. den Haftungsübernahmen als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen. Begründet wurde dies in erster Linie damit, dass dem Bw. die geltend gemachten Aufwendungen aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Nov. GmbH entstanden seien. Im Einzelnen führte der Bw. dazu aus, dass auf Grund der Prozessführung wegen deliktischer Schadenersatzansprüche gegen die B GmbH die Nov. GmbH vermögenslos gewesen sei und keine Geschäftsführerbezüge an den Bw. habe bezahlen können, weshalb den geltend gemachten Aufwendungen keine Einnahmen gegenüber gestanden seien. Zudem sei der Bw. im Zuge der nicht planungsgemäß abgelaufenen Transaktion im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb an der B GmbH in Haftungen verwickelt worden, welche in weiterer Folge schlagend geworden seien.

Vorweg ist festzuhalten, dass entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligten für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende

Beschäftigung gewährt werden gemäß § 22 Z 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit einzureihen sind und in all jenen Fällen, in denen Gesellschafter-Geschäftsführer zu weniger als 25% am Grund- oder Stammkapital einer Gesellschaft beteiligt sind bzw. auf Grund eines Dienstverhältnisses für diese tätig werden, gemäß § 25 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

Im vorliegenden Berufungsfall war der Bw. unterjährig in einzelnen Veranlagungsjahren in unterschiedlich hohem Ausmaß an der Nov. GmbH beteiligt, sodass – entgegen seiner Rechtsauffassung, es handle sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb - in Abhängigkeit zu seinem Beteiligungsausmaß an der GmbH in Bezug auf seine Geschäftsführertätigkeit jahresanteilig Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. nichtselbständige Einkünfte vorgelegen sind (VwGH 18.3.1991, 90/14/0009, ÖStZB 1992, 393). Diesem Erkenntnis zufolge führt auch eine unterjährig vorübergehende Beteiligung von mehr als 25% zu sonstigen selbständigen Einkünften.

Zur Frage der Anerkennung von Haftungsübernahmen und Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit, als auch bei jenen aus nichtselbständiger Arbeit, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt Stellung genommen und immer wieder betont, es sei bei der Beurteilung dieser Frage grundsätzlich entscheidend, ob die Übernahme einer Haftung bzw. Bürgschaft "in Ausübung des Berufes" erfolge und ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehe. Der VwGH verneinte jedoch die Abzugsfähigkeit derartiger Zahlungsverpflichtungen (im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit) durch einen an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Begründung, die Übernahme von Verpflichtungen der Gesellschaft seitens des Gesellschafters sei grundsätzlich als Einlage zu werten. Die Einlage diene primär dem Fortbestand der Gesellschaft und erst sekundär der Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge (VwGH vom 24.1.1990, Zl. 86/13/0162 in ÖStZB 1990, 304).

Somit steht der Erfassung von Vermögensverlusten hinsichtlich schlagend werdender Bürgschaften als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten entgegen, dass derartige Kapitalzuführungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren sind (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988 § 16 EStG allgemein Tz. 6 S. 37 und Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar § 4 Tz. 330 oder Bürgschaften; VwGH 24.1.1990, 86/13/0162, ÖStZB 1990, 304 und RME ÖStZ 1998, 271 iZm EansA, sowie VwGH 20.6.1990, 90/13/0064, 0065, ÖStZB 1991, 35; die beiden letzteren iZm Einkünften aus Kapitalvermögen und Werbungskosten gemäß § 16 sowie § 32 Z 2 EStG 1988).

Dem vom Bw. in der Berufung vorgebrachten Argument, es handle sich bei den geltend gemachten Ausgaben um Betriebsausgaben, welche im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer der Nov. GmbH stehen, kann nicht gefolgt werden. Dies deshalb, da der Bw. im Sinne obiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich zur Erfüllung einer Verpflichtung verhalten wurde, die letztendlich der Nov. GmbH oblag. Ebenso wie die Haftungsübernahmen und die daraus resultierenden Zahlungen standen die getätigten Aufwendungen der Prozessführung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Anteilserwerb der Nov. GmbH an der B GmbH.

Entgegen dem Berufungsvorbringen bzw. den Ausführungen im Schreiben vom 22. Jänner 2002, der Bw. hätte Geschäftsanteile an der B GmbH gekauft, erwarb die Nov GmbH mit Abtretungs- bzw. Kaufvertrag vom 14. November 1996 **100%** der Anteile an der B GmbH. Die diesbezüglichen Vertragsgestaltungen sind eindeutig.

Als Vertragsparteien scheinen sowohl im Abtretungs- als auch Kaufvertragvertrag einerseits Herr Mag. K. Wal. als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Nov. GmbH, und andererseits Herr Ing. H. Hof., Frau B. Hof. und Herr F. Hof., als Gesellschafter der B GmbH, auf.

Der Abtretungsvertrag hat – auszugsweise widergegeben – folgenden Inhalt (ESt-Akt, Selbstanzeige, S 9):

“... Zweitens: Herr Ingenieur H. Hof., Frau B. Hof. und Herr F. Hof. treten nunmehr ihre Geschäftsanteile um den Abtretungspreis von je S 1,00 ... an die „Nov. GmbH“ ab, und diese erklärt die Vertragsannahme. ... *Siebentens:* ... Bezüglich weiterer wirtschaftlicher Vereinbarungen über den Übergang der Geschäftsanteile besteht zwischen den Vertragsparteien Einigkeit darüber, dass ein am heutigen Tage getroffenes Übereinkommen die wirtschaftlichen Regelungen beinhaltet.”

In Anlehnung der unter Punkt “Siebentens” des Abtretungsvertrages getroffenen Regelung wurde von den Vertragsparteien des Abtretungsvertrages zeitgleich zu diesem ein Kaufvertrag mit nachstehendem Inhalt errichtet:

“*Erstens:* ... Die neue Gesellschafterin der ‚B GmbH‘ ist die ‚Nov. GmbH‘ auf Grund eines am heutigen Tage errichteten Abtretungsvertrages. ... *Drittens:* Die bisherigen Gesellschafter der ‚B GmbH‘ verkaufen die Geschäftsanteile und übergeben diese der neuen Gesellschafterin der ‚B. GmbH‘ und diese kauft und übernimmt das vorbezeichnete Unternehmen mit allen Rechten und Pflichten und dem ganzen rechtlichen und faktischen Zubehör. Aus der ‚Bauunternehmung Hof. GmbH‘ gehen sämtliche Baustellen, noch nicht begonnene Aufträge zum heutigen Stichtag an die ‚B GmbH‘ über; ebenfalls werden zum heutigen Stichtag sämtliche Maschinen, Geräte und Werkzeuge an die ‚B GmbH‘ übertragen. ... *Viertens:* ... Auf Basis der Werte der Bilanz zum 31. Dezember 1995 ergibt sich ein gerundeter Kaufpreis von S 12.000.000,00, ... in welchem die Werte der ‚B GmbH‘ und die zu übertragenden Werte der ‚Bauunternehmung Hof. GmbH‘ enthalten sind; ... *Achtens:* ... Hinsichtlich der Bankverbindlichkeiten muss die Käuferin diese sofort abdecken, damit die Bank eine verbücherungsfähige Löschungserklärung für alle Liegenschaften der Familie Hof. und eine Haftentlassung sämtlicher Schuldner der Familie Hof. und Bürgschaftsentlassung sämtlicher Bürgen aus der

Familie Hof. und Aufgabe sonstiger Sicherungen, die von der Familie Hof. beigestellt wurden, ausstellen kann. ... *Zwölftens*: ... Die Vertragsparteien erklären ausdrücklich, dass zu diesem Vertrag keine Nebenabreden bestehen. ..."

Im Zuge des durch die Abgabenbehörde II. Instanz durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde der Gerichtsakt zur Zahl 3 C...g beigeschafft. Im gegenständlichen Gerichtsverfahren tritt der Bw. als Erst-, Herr Mag. L. als Zweit- sowie die Nov GmbH als Drittklägerin auf.

Wie sich aus dem vorliegenden Gerichtsakt ergibt, war die Nov. GmbH *Alleinerwerberin* der B GmbH. Ein Hinweis, dass der Bw., wie behauptet, Anteile an der B GmbH erwarb, ergibt sich daraus nicht. In den in den Gerichtsakten enthaltenen Schriftsätzen scheint der Bw. zu keinem Zeitpunkt als Käufer von Anteilen der B. GmbH auf.

In der Klageschrift (v. 8. Dezember 1998) wird diesbezüglich unter Punkt 1. b) angegeben (UFS-Akt, Ordner):

"Die Drittklägerin ist Alleingesellschafterin der B GmbH (FN 9...y, St. Pölten)."

Im Schriftsatz vom 5. April 2000, in welchem die Klage der drittklagenden Partei ausgedehnt wurde, wird unter Punkt I angegeben:

"... Die drittklagende Partei war – unbeschadet der mit den Verträgen vom 14.11.1996 ebenfalls zustande gekommenen direkten vertraglichen Beziehungen zwischen der Verkäuferseite einerseits und der erst- und zweitlegenden Partei andererseits – die *primäre Vertragspartei auf der Käuferseite*. Die vertraglichen Ansprüche ... stehen daher ... primär der drittklagenden Partei zu. ... Den zusätzlichen Kaufpreisteil von S 7,5 Millionen sollte die drittklagende Partei als Käuferin dadurch leisten, dass die erst- und zweitlegende Partei sowie die weitere Gesellschafterin der drittklagenden Partei ... die auf sie entsprechend dem Verhältnis ihrer Anteile als Gesellschafter der drittklagenden Partei (Nov. GmbH) entfallenden Kaufpreisanteile direkt an die Verkäufer bezahlen. ... Der Umstand, dass diese Zahlungen nicht von der Käuferin (drittklagende Partei = Nov. GmbH), sondern von dritter Seite zu leisten waren, ändert nichts daran, dass es sich dabei um Leistungen handelt, die (jedenfalls auch) im Namen und auf Rechnung der drittklagenden Partei zu leisten waren bzw. geleistet wurden und die daher unter den gegebenen Voraussetzungen (auch) von der drittklagenden Partei zurückverlangt werden können."

Zudem sagte der Bw. im Rahmen der durch das Gericht durchgeführten Parteienvernehmung unter anderem Folgendes aus (UFS-Akt, Ordner):

"... Zum Zeitpunkt der Auftragserteilung der Unternehmensbewertung Beilage ./I war noch nicht besprochen bzw. projiziert, dass die konsolidierte B GmbH nicht durch Mag. K Wal. und DI R. als Personen gekauft werden soll, sondern durch eine GesmbH.

Wann die Idee auftrat, dass eine GesmbH die konsolidierte B GmbH kaufen sollte, weiß ich nicht mehr, die stellte sich dann im Zuge der steuerlichen Beratung durch Mag. J. heraus. Das heißt, wir wurden in der Form beraten, dass es steuerrechtlich günstiger sei, wenn eine GesmbH die Anteile der konsolidierten B GmbH übernimmt.

Die Idee, dass nach der Beschaffung des Mantels der Nov. GmbH die B GmbH im Wege des Mantels erworben werden sollte, kam erst dann auf, als das Unternehmensbewertungsgut-

achten Beilage ./I schon vorgelegen ist. ... Nach Vorliegen des Unternehmensbewertungsgutachtens Beilage ./I haben wir uns dann entschlossen, dass anstelle von natürlichen Personen eine juristische Person, nämlich die Nov. GmbH die konsolidierte B GmbH kaufen sollte. ..."

Obwohl im Kaufvertrag vom 14. November 1996 vereinbart wurde, dass zu diesem Vertrag keine Nebenabreden bestünden, wurde zusätzlich zum Kaufpreis in Höhe von S 12 Mio. die Zahlung eines "inoffiziellen Kaufpreises" in Höhe von S 7,5 Mio. vereinbart.

Wie aus der vom Bw. als auch von der Nov. GmbH als Einschreiter bei der Finanzbehörde eingereichten Selbstanzeige vom 6. April 2000 hervorgeht, verpflichteten sich die Gesellschafter der Nov. GmbH, nämlich der Bw, Mag. L. und die L.U. GmbH im Verhältnis ihrer Beteiligung (an der Nov. GmbH) zur Zahlung eines "inoffiziellen Kaufpreises" in der bereits oben dargestellten Höhe (ESt-Akt, Selbstanzeige).

Der Umstand, dass sich der Bw. entgegen den vertraglichen Regelungen des Kaufvertrages bereit erklärte, eine zusätzliche Kaufpreiszahlung in Höhe von S 1,5 Mio. zu leisten, kann jedenfalls nicht zu einem entsprechenden Anteilserwerb durch den Bw. selbst an der B GmbH führen. Vielmehr übernahm der Bw. mit Zahlung des "inoffiziellen Kaufpreises" einen Teil der Zahlungsverpflichtung der Nov. GmbH an die Gesellschafter der B GmbH. Damit decken sich auch die tatsächlichen Gegebenheiten mit den in der Klage bzw. Klageausdehnung gemachten Angaben und stehen im Einklang zu obigen Ausführungen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde der Körperschaftssteuerakt der B GmbH beige-schafft. Wie aus diesem Akt hervorgeht, war der Bw. zu keinem Zeitpunkt Gesellschafter der B GmbH. Ein entsprechender Eintrag scheint im Firmenbuch nicht auf.

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen bzw. Bilanzen die Veranlagungsjahre 1996 bis 1999 betreffend sowie wegen nicht geklärter Rechtsbeziehungen zwischen der Hof. GmbH und der B GmbH wurde seitens des Finanzamtes eine Totalschätzung gem. § 184 BAO vorgenommen und der Gewinn/Verlust mit Null festgesetzt, wobei die aus den Vorjahren stammenden Verlustvorträge in Millionenhöhe durch die (mit Null) geschätzten Gewinne bzw. Verluste kompensiert wurden. Die Vorschreibung der Körperschaftsteuer erfolgte nur in der gem. § 24 KStG 1988 vorgesehenen Mindesthöhe (KöSt-Akt 1998).

Bei der in weiterer Folge durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997 betreffend) traf die BP die Feststellung, dass von den laut Selbstanzeige (von 6.4.2000) des Mag. K. Wal. nicht offengelegten Geldern in Höhe von S 1.130.000,00 lediglich für einen Betrag in Höhe von S 630.000,00 die betriebliche Verwendung nachgewiesen werden konnte und für den Restbetrag in Höhe von S 500.000,00 eine verdeckte

Gewinnausschüttung an Herrn Mag. K. Wal. anzunehmen war (Allg. Schriftverkehrsakt, BP-Bericht).

Zu Punkt A. Allgemeines, Tz 11 Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse des BP-Berichtes wird Folgendes festgehalten:

	Anteil
Ing. H. Hof. (Gesellschafter bis 30.1.1997)	25%
B. Hof. (Gesellschafterin bis 30.1.1997)	25%
F. Hof. (Gesellschafter bis 30.1.1997)	50%
Nov GmbH (Gesellschafter ab 30.1.1997)	100%

Ebenso wird in der im BP-Bericht erwähnten Selbstanzeige des Herrn Mag. K. Wal. vom 6.4.2000 unter anderem ausgeführt:

„Diese Gesellschaft hatte die Nov. GmbH ... mit Abtretungsvertrag vom 14.11.1996 von den früheren Gesellschaftern der B GmbH, ... erworben.“

Am 5.1.1998 wurde über die B GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, übernahm der Bw. in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der Nov. GmbH sowohl Aufwendungen im Zusammenhang mit der Prozessführung der Nov. GmbH gegen die ehemaligen Gesellschafter der B GmbH und deren steuerlichen Vertreter als auch Haftungen im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb an der B GmbH durch die Nov. GmbH, sodass letztendlich die dem Bw. daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und als Gesellschaftereinlage zu werten sind. Solche "Einlagen" stellen ebenso wenig Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Sie können nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen, mit dem Argument, dass damit der Fortbestand der Einkünfte als Geschäftsführer gesichert würde. Primär dienen nämlich die Einlagen des Gesellschafters einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft dem Fortbestand dieser Gesellschaft. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlagen in den Hintergrund.

Auch die Argumentation des Bw., er sei im angestregten Prozess gegen die ehemaligen Gesellschafter der B GmbH persönliche Prozesspartei gewesen und habe persönliche Forderungen gegen die beklagten Parteien gehabt, da die vom Bw. geleisteten Beträge aus

Forderungen letztendlich gegenüber der Nov. GmbH stammten, kann der Berufung nicht zum Durchbruch verhelfen. Der vorliegende Sachverhalt führt nämlich zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung als jener, dass der Bw. letztendlich "nur" zur Zahlung von Aufwendungen verpflichtet wurde, die jedoch dem Grunde nach Verbindlichkeiten der Nov. GmbH darstellen und demzufolge nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den Einkünften aus der Geschäftsführertätigkeit des Bw. zu qualifizieren sind.

In einem vom Rechtsanwalt Dr. K. an Frau Mag. H. gerichteten Schreiben (siehe Schreiben vom 31. Oktober 2000, ESt-Akt 1999, S 43) wird unter anderem Folgendes ausgeführt:

"Primäre Vertragspartei beim Erwerb der B GmbH war auf der Käuferseite die Nov. GmbH. Weshalb auch Herr Mag. K. Wal. im eigenen Namen Klagsforderungen geltend macht, lässt sich auf zweifache Weise begründen:

Zum einen lässt sich argumentieren, dass auch Herr Mag. K. Wal. selbst (zumindest hinsichtlich Teilaspekten) Vertragspartei beim Erwerb der B GmbH wurde. Immerhin musste er sich verpflichten, aus privaten Mitteln Teile des vereinbarten Kaufpreises aufzubringen bzw. persönliche Haftungen zu übernehmen.

Andererseits hat die Nov. GmbH von den ihr zustehenden Ansprüchen, welche den von ihr eingeklagten Betrag von ATS 12 Mio. (gegenüber der Verkäuferseite) beträchtlich überstiegen, eine Teilforderung von ATS 4.500.000,-- an Herrn Mag. K. Wal. abgetreten, damit dieser die von ihm im eigenen Namen geltend gemachte Forderung noch zusätzlich mit dieser abgetretenen Forderung der Nov. GmbH untermauern kann. Dadurch soll insbesondere der Einwand der mangelnden Aktivlegitimation vermieden werden."

Der Bw. irrt, sollte davon ausgegangen werden, er hätte mit dem zwischen ihm und der Nov. GmbH am 4. August 2000 abgeschlossenen Abtretungsvereinbarung (UFS-Akt, Ordner) bzw. der damit im Zusammenhang stehenden Zusatzvereinbarung gleichen Datums GmbH-Anteile an der B GmbH erworben. Mit dieser Vereinbarung wurde zwischen dem Bw. und der Nov. GmbH lediglich die Abtretung einer Forderung in Höhe von S 4,5 Mio. vereinbart, die jedoch nicht den Erwerb von GmbH-Anteilen an der B GmbH zur Folge hatte. Der rechtsgültige Vertragsabschluss über den Erwerb von Anteilen an einer GmbH erfordert nämlich die Errichtung eines Notariatsaktes. Ein solcher wurde jedoch im vorliegenden Fall in Bezug auf die "Forderungsabtretung" nicht vorgelegt. Der Bw. ist diesbezüglich seiner Nachweispflicht nicht nachgekommen, obwohl er – wie bereits oben angeführt – mit Schreiben vom 20. November 2002 aufgefordert wurde, die vertraglichen Unterlagen bzw. Vereinbarungen in Bezug auf seinen Anteilserwerb vorzulegen. Zweck dieser vertraglichen Regelung war einzig und allein die Absicht des Bw., seine Position im Prozess gegen die beklagten Parteien zu stärken. Damit decken sich auch die diesbezüglichen Ausführungen im oben erwähnten Schreiben, wonach durch die Forderungsabtretung "der Einwand der mangelnden Aktivlegitimation vermieden werden" sollte.

Im gegenständlichen Fall sind die strittigen Aufwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis bedingt und stellen eine Verpflichtung der Gesellschaft dar, zu deren Bezahlung sich der Bw. bereit erklärt hat. Zwischen den übernommenen Prozesskosten bzw. den Haftungsübernahmen und den daraus resultierenden Zahlungen und der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer besteht kein direkter wirtschaftlicher Zusammenhang, welcher den Abzug der Zahlungen als Betriebsausgabe oder Werbungskosten rechtfertigt, umso mehr, als er von der Nov. GmbH keinerlei Einnahmen bezogen hat. Zu den beruflichen Obliegenheiten eines Geschäftsführers gehört nicht die Verpflichtung, Haftungen bzw. Zahlungsverpflichtungen für die Gesellschaft zu übernehmen. Der Bw. selbst führt als Grund für die Übernahme der strittigen Aufwendungen an, dass er als Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Nov. GmbH, die jedoch vermögenslos gewesen sei, die Kosten für die Geltendmachung der Ansprüche der Nov. GmbH habe mittragen müssen. Dies auch aus dem Grund, weil der Bw. nicht in persönliche Haftungen im Falle einer Insolvenz der Nov. GmbH habe geraten wollen. Diese Argumentation spricht aber nicht für, sondern gegen das Berufungsbegehren, da mit der Übernahme der strittigen Aufwendungen durch den Bw. dieser in erster Linie den Fortbestand der Gesellschaft sichern wollte. Auch wenn der Bw. als weiteren Grund für die Übernahme der strittigen Aufwendungen anführt, er hätte bei programmgemäßigem Verlauf der Transaktion einen Konsulentenvertrag erhalten (ESt-Akt 1999, S 94), welcher ihm laufende Einkünfte verschafft hätte, kann diese Argumentation im Sinne der obigen Ausführungen zu keiner anderen rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führen, als die strittigen Aufwendungen als Einlage in die Nov. GmbH zu werten. Ebenso wie zwischen der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer und den durch diesen übernommenen Aufwendungen kein direkter wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, würde zwischen den gewerblichen Einkünften des Bw. aus einer Leistungsbeziehung zu der GmbH auf Basis eines noch nicht realen Konsulentenvertrages und den streitgegenständlichen Aufwendungen umso weniger ein wirtschaftlicher Konnex existieren, welcher die Qualifikation der strittigen Aufwendungen als Betriebsausgabe oder Werbungskosten rechtfertigen könnte.

Wie aus dem Körperschaftssteuerakt der Nov. GmbH ersichtlich, erwarben der Bw. und Mag. L. Ende 1996 vom damaligen Alleingesellschafter der Nov. GmbH, Herrn HW., sämtliche GmbH-Anteile an der Gesellschaft. Entsprechend obiger Ausführungen hielt Mag. K. Wal. (zusätzlich zu seiner eigenen Beteiligung an der Nov. GmbH) einen GmbH-Anteil in Höhe von S 250.000,00 des einbezahltes Stammkapitals als Treuhänder für DI R. (Gesellschafter der L.U. GmbH). Mit Abtretungsvertrag vom 11. Dezember 1996 wurde dieser GmbH-Anteil an die L.U. GmbH veräußert (UFS-Akt).

Entsprechend den vorliegenden Steuerbescheiden erzielte die Nov. GmbH bereits ab dem Jahr 1994 keinerlei Umsätze mehr. In den Jahren 1996 und 1997 erfolgte mangels Abgabe der Steuererklärungen eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO.

Im Einzelnen stellen sich die erklärten bzw. geschätzten Umsätze bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt dar:

	1993	1994	1995	1996
Umsätze	S 380.424,17	S 0,00	S 0,00	S 0,00
Eink. aus Gw.	-S 4.023,00	-S 11.928,00	-S 22.708,00	S 0,00

	1997	1998	1999	2000
Umsätze	S 0,00	S 0,00	S 0,00	S 0,00
Eink. aus Gw.	S 0,00	-S 178.698,00	-S 1.122,00	-S 2.449.395,00

Von der Gesellschaft wurde *kein Geschäftsführergehalt an den Bw. gezahlt*. Die dem Finanzamt übermittelten Gewinn- und Verlustrechnungen (1998 bis 2000) der Gesellschaft enthalten keine entsprechenden Aufwandspositionen. Laut Firmenbuchauszug war der Bw. seit Beginn des Jahres 1997 als Geschäftsführer der Nov. GmbH tätig. Wie in der Klageausdehnung vom 5. April 2000 angegeben, wurde der Käuferseite erstmals im Herbst 1997 bewusst, dass sie von der Verkäuferseite über den Wert des Kaufgegenstandes massiv getäuscht wurde. Die Argumentation des Bw., die Nov. GmbH sei auf Grund der Prozessführung vermögenslos gewesen bzw. sei daher nicht in der Lage gewesen, Geschäftsführerbezüge zu zahlen, geht somit ins Leere, da nämlich zu keinem Zeitpunkt der Geschäftsführertätigkeit des Bw. für die GmbH und folglich auch nicht für den Zeitraum vor Beginn der Prozessführung (Klageschrift vom 8.12.1998) Bezüge an den Bw. bezahlt wurden. Eine Argumentation des Bw., er hätte sich durch die Übernahme der strittigen Aufwendungen eine Einkunftsquelle als Geschäftsführer erhalten wollen, kann somit nicht zum Zug kommen.

Die offensichtlich schlechte Wirtschafts- bzw. Liquiditätslage der Nov. GmbH bzw. der Umstand, dass durch das Gericht im Prozess gegen die ehemaligen Gesellschafter der B GmbH (Ing. H. u. B. Hof.) Verfahrenshilfe gewährt wurde, sprechen somit ebenfalls gegen die Anerkennung der strittigen Aufwendungen als Betriebsausgabe.

Ebenso kann dem Berufungsvorbringen des Bw., er hätte der Nov. GmbH ein Darlehen zur Verfügung gestellt, welches er bei planungsgemäßem Ablauf der gesamten Transaktion nicht nur verzinslich einfordern hätte können, sondern es wäre auch nicht dazu gekommen, dass der Bw. in Haftungen verwickelt worden wäre (ESt-Akt 1999, S 93), nicht gefolgt werden.

Im Hinblick auf die zeitweise vorhandene enge personelle Verflechtung des Bw. und der Nov. GmbH ist die Beurteilung der Frage, ob tatsächlich ein Darlehensvertrag zwischen dem Bw. und der GmbH bestanden hat, auch unter Beachtung der Rechtsprechung hinsichtlich Verträge zwischen "nahen Angehörigen" zu klären. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221, ÖStZB 1995, 41; VwGH 23.6.1998, 97/14/0075, ÖStZB 1998, 867) gelten als "nahe Angehörige" auch die an einer GmbH wesentlich beteiligten Gesellschafter.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeits-
erfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (VwGH 23.9.1997, 93/14/0095, ÖStZB 1998, 420;
VwGH 26.1.1999, 98/14/0095, ÖStZB 1999, 405) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung,
wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084, ÖStZB 1989, 40) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221, ÖStZB 1995, 42).

Wie bereits ausgeführt, wurde der Bw. mit Schreiben vom 20.11.2002 um Vorlage des Darlehensvertrages und aller übrigen damit im Zusammenhang angefallener Unterlagen wie etwa den Zahlungsflussbelegen gebeten (UFS-Akt). Diesem Ersuchen ist der Bw. nur mangelhaft nachgekommen. Er legte zwar die Kopie einer Kreditzusage der Fa. G. vor, aus welcher hervorgeht, dass Herrn Mag. K. Wal. zwecks Finanzierung der Übernahme der B GmbH durch die Nov. GmbH ein Kreditbetrag in Höhe von S 1.500.000,00 von der Bank zur Verfügung gestellt wurde, die der behaupteten Darlehensgewährung zu Grunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen wie etwa der Darlehensvertrag inklusive der Rückzahlungsmodalitäten zwischen dem Bw. selbst und der Nov. GmbH wurden jedoch nicht vorgelegt. Ebenso kann der Argumentation des Bw. aus der Bilanz der Nov. GmbH zum 31. Dezember 2000 und den Erläuterungen sei ersichtlich, dass die Nov. GmbH dem Bw. eine Verbindlichkeit in Höhe von S 1.518.355,00 schuldete, nicht gefolgt werden, da lediglich das Vorhandensein der passiven Bilanzposition " Verr.Konto Mag. K. Wal." für sich alleine keinen ausreichenden Beweis in Hinblick auf eine Darlehensgewährung durch den Bw. darstellt. Die Behauptung des Bw., er hätte der Nov. GmbH ein Darlehen zur Verfügung gestellt, ist somit als reine Schutzbehauptung zu sehen, die durch Vorlage geeigneter Unterlagen nicht nachgewiesen werden konnte. Sogar geht auch ein Zusammenhang der strittigen Aufwendungen mit einem Darlehen (hier als Einkünfte aus Kapitalvermögen) ins Leere.

Entsprechend obiger Ausführungen waren daher die strittigen Aufwendungen, soweit sie Zinsen, Bankspesen, Rechtsanwaltskosten sowie Abtretungsgebühren betreffen weder als Betriebsausgaben, noch als Werbungskosten im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit des Bw. anzuerkennen.

b.) Vorweggenommene Betriebsausgaben:

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des EStG müssen Aufwendungen, um als Betriebsausgaben steuerlich berücksichtigt werden zu können, durch den Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sein. Wie Doralt in seinem Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988 unter Tz 235 zu § 4 ausführt, können Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen (werbenden) Tätigkeit Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt ist (VwGH 2.11.1951, 2717/49,

Slg 492, verkürzt 1952, Nr. 5, 2); dies gilt auch dann, wenn es zu einer Betriebseröffnung nicht kommt (VwGH 26.11.1979, 2846/78, ÖStZB 1980, 214) bzw. eine angestrebte Mitunternehmerschaft (wegen Insolvenz der Gesellschaft) nicht zustandekommt (VwGH 6.5.1980, 3371/79, ÖStZB 1981, 18). Die bloße Möglichkeit der späteren Verwendung eines Wirtschaftsgutes auch für Betriebszwecke reicht hingegen nicht aus (VwGH 11.10.1972, 69/72, ÖStZB 1973, 50). Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen sind nur dann Betriebsausgaben, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen besteht (vgl. VwGH 12.4.1983, 82/14/0150, ÖStZB 1984, 61).

Wie bereits ausgeführt, beantragte der Bw. unter anderem die strittigen Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben bei seinen zukünftig zu erzielenden Einkünften aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft geltend zu machen. Der Bw. begründete dies unter anderem damit, dass er Gesellschaftsanteile an der B GmbH gekauft hätte und für diese Gesellschaft als Geschäftsführer tätig sein wollte (ESt-Akt 1999, S 81). Zudem sollte im Sinne des Art. II des Umgründungssteuergesetzes "die betriebliche Tätigkeit in Form einer Personengesellschaft" stattfinden. Zu diesem Schritt sei es jedoch nicht mehr gekommen, weil der Bw. im Zuge seiner Tätigkeit für diese Gesellschaft habe feststellen müssen, dass die Verkäufer der B GmbH den wahren Vermögensstand des Unternehmens wesentlich besser dargestellt hätten, als dieser tatsächlich gewesen sei.

Wie oben bereits ausgeführt, sind vorweggenommene Betriebsausgaben nur dann durch den Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst, wenn dieser tatsächlich die Absicht hatte, betriebliche Einkünfte zu erzielen. Auf einen solchen Willensentschluss, der keine beweisbare Tatsache, sondern nur das Ergebnis eines Denkvorganges ist, kann nur aus einem in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Sachverhalt geschlossen werden.

In der Berufung führt der Bw. selbst aus, dass nunmehr nach Abschluss des Gerichtsverfahrens beim Landesgericht K. die Möglichkeit bestünde, das Bauunternehmen B GmbH auf neue Beine zu stellen und das weitere Unternehmenskonzept zu betreiben (ESt-Akt 1999, S 81). Obwohl der Bw. im Schreiben vom 20. November 2002 aufgefordert wurde, sämtliche mit der Umwandlung der B GmbH in eine Personengesellschaft in Verbindung stehenden Unterlagen jedweder Art zu übermitteln, legte der Bw. keine geeigneten Beweismittel, wie etwa das in der Berufung angesprochene Unternehmenskonzept vor. Das Berufungsvorbringen des Bw., die betriebliche Tätigkeit der B GmbH hätte in Form einer Personengesellschaft stattfinden sollen, stellt sich somit lediglich als eine Behauptung dar, die durch nichts nachgewiesen werden konnte. Nach Meinung des Berufungssenates entspricht es keineswegs den Lebenserfahrungen über derartige Vorgänge keinerlei Aufzeichnungen zu führen, um in weiterer Folge geeignete Unterlagen etwa in Form eines Finanzierungsplanes oder das in der Berufung erwähnte Unternehmenskonzept vorlegen zu können. Seitens des Bw. wurden keine konkret nachweisbaren Schritte unternommen, die eine künftige Weiterführung der betrieblichen Tätigkeit der B GmbH in Form einer Personengesellschaft glaubhaft gemacht hätte, wodurch die strittigen Aufwendungen (Zinsen, Bankspesen, Rechtsanwaltskosten sowie Abtretungsgebühren) als vorweggenommene Betriebsausgaben nicht anzuerkennen waren.

Zudem sind die Ausführungen des Bw. in Bezug auf die Umwandlung der B GmbH in eine Personengesellschaft widersprüchlich. Im Rahmen seiner Parteienvernehmung durch das Gericht sagte der Bw. unter anderem Folgendes aus (UFS-Akt, Ordern):

"... In weiterer Folge kam dann Mag. L., der Zweitkläger, zum Käuferkonsortium, unmittelbar danach wurde auch der Mantel der Nov. GmbH übernommen und dann erhielt Mag. J. sowohl von mir, als auch Mag. L. und der Nov. GmbH den Auftrag, die Unternehmen zusammenzuführen, und zwar die Nov. GmbH mit der B GmbH (neu) zu verschmelzen. Den Verschmelzungsvertrag hätte der Drittbeklagte (gemeint ist Mag. J.) in steuerlicher Hinsicht begleiten bzw. vorbereiten sollen."

In dem durch die Finanzverwaltung beigeschafften Gerichtsakt befindet sich ein von Mag. J. an den Bw. gerichtetes Fax betreffend "Entwürfe zur Übernahme der Firma B GmbH" (UFS-Akt, Ordner). Wie diesem zu entnehmen ist, sollte der Ankauf der Anteile an der B GmbH durch eine entweder neu zu gründende oder bereits bestehende GmbH erfolgen und in weiterer Folge die B GmbH in die Muttergesellschaft, hineinverschmolzen werden.

Im Zuge des Berufungsverfahren wurde der Körperschaftsteuerakt der B GmbH beigeschafft. Der Veranlagungsakt enthält keinerlei Hinweise bzw. Indizien in Bezug auf eine beabsichtigte Umwandlung des Unternehmens in eine Personengesellschaft.

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, hat seitens des Bw. nie die Absicht bestanden, die betriebliche Tätigkeit der B GmbH nachhaltig in Form einer Personengesellschaft weiterzuführen, weshalb auch die in Streit stehenden Aufwendungen nicht

mit dem Argument, es handle sich um Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, geltend gemacht werden können.

Hingegen stehen jedoch die in den Jahre 1997 und 2000 geltend gemachten Aufwendungen wie Telefonkosten, Büromaterial und HN VB GKK in direktem Zusammenhang mit dem ernsthaftem Bemühen des Bw. sich als Gesellschafter-Geschäftsführer der Nov. GmbH eine Einkunftsquelle schaffen zu wollen, sodass insoweit die gegenständlichen Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben in Hinblick auf gegebenenfalls zukünftig zu erzielende Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Abzug zu bringen sind.

Ergänzend ist festzuhalten, dass der Bw. laut Firmenbuchauszug im Jahr 1997 im Zeitraum Jänner bis April zu 70% an der Nov. GmbH beteiligt war, weshalb von den insgesamt im Jahr 1997 geltend gemachten Telefonkosten in Höhe von S 2.312,00 (netto) lediglich 4/12 als Betriebsausgabe anzuerkennen sind. Entsprechendes gilt auch für das Jahr 2000. Durch die abermalige Änderung der Beteiligungshöhe - ab Juli 2000 ist der Bw. zu 60% an der Nov. GmbH beteiligt - sind die entsprechenden Aufwendungen nur zur Hälfte als Betriebsausgaben steuermindernd zu berücksichtigen.

Im Einzelnen waren bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in den Jahren 1997 und 2000 Betriebsausgaben in folgender Höhe zu berücksichtigen:

	1997 S	2000 S
Büro (br.)		212,00
HN VB GKK		1.938,00
Telefon (br.)	925,00	1.200,00
		4.692,00
		744,00
Summe	925,00	8.786,00

c.) Werbungskosten:

Der Begriff "Werbungskosten" bezeichnet im EStG jene Aufwendungen, die im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7) anfallen. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach Hofstätter-Reichel (Kommentar zur Einkommensteuer 1988, Tz 2 zu § 16 EStG, allgemein) sind unter Werbungskosten "beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen.

Für den Werbungskostencharakter sind grundsätzlich weder ein unbedingtes Erfordernis zur Tätigkeit der Aufwendungen oder Ausgaben, noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung (VwGH 29.5.1996, ZI. 93/13/0013, ÖStZB 1997, S 87). Ebenso ist

eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben keine Voraussetzung für deren Abzugsfähigkeit.

Wie bereits oben ausführlich ausgeführt, beantragte der Bw. die strittigen Aufwendungen gegebenenfalls als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Pilot bei der AA AG anzuerkennen (ESt-Akt 1999, S 82). Dem kann jedoch nicht gefolgt werden.

Entsprechend der Gesetzesdefinition des § 16 EStG 1988 müssen Aufwendungen, um als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt werden zu können, durch die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen veranlasst sein. Dies bedeutet, dass der Veranlassungszusammenhang im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes einen die Grundlage für die Zahlungen bildenden – wirtschaftlichen – Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der nichtselbständigen Tätigkeit an sich erfordert und nicht einen notwendigen Wirkungszusammenhang mit verschiedenen Einnahmenkomponenten. Die Eigenschaft von Zahlungen als Werbungskosten ist somit einzig davon abhängig, inwieweit die Ausgaben oder Aufwendungen mit den Einnahmen in dem im § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 normierten Zusammenhang stehen.

Im gegenständlichen Berufungsfall stehen jedoch die strittigen Aufwendungen (Zinsen, Bankspesen, Rechtsanwaltskosten und Abtretungsgebühr) in keinerlei wirtschaftlicher Beziehung zu den Einkünften als Pilot bzw. den zukünftigen beruflichen Aufstiegschancen in den Vorstand der AA AG und können demzufolge auch nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden. Der Bw. irrt, wenn er in der Berufung vorbringt, er wäre – hätte er den Prozess nicht angestrengt und so relativ positiv beenden können – gezwungen gewesen, ein Konkursverfahren abzuwickeln, was einerseits seine weiteren Aufstiegschancen bei AA AG vollkommen zunichte gemacht hätte und andererseits mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit so starke geistige und nervöse Störungen in sein Persönlichkeitsbild gebracht hätte, dass er auch nicht mehr weiter als Flugkapitän bei der AA AG tätig hätte sein können. Bei dieser Argumentation übersieht der Bw. nämlich, dass er sich zu einem aus freien Stücken dazu entschlossen hat, für die Nov. GmbH als Geschäftsführer tätig zu sein bzw. Haftungen zu übernehmen und er sich Folge dessen bewusst gewesen sein musste, dass jede Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit gewissen finanziellen Risiken bzw. gegebenenfalls mit finanziellen Belastungen verbunden ist.

Im Licht dieser Überlegungen waren daher die strittigen Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht anzuerkennen.

Ebenso wenig wie die gegenständlichen Aufwendungen als Werbungskosten bei den nicht-selbständigen Einkünften aus den oben erwähnten Gründen abzugsfähig sind, können diese bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steuermindernd berücksichtigt werden.

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wird der Begriff der Werbungskosten am engsten gefasst. Darunter fallen ausschließlich die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängenden Aufwendungen, nicht aber die den Vermögensstamm betreffenden Ausgaben (siehe Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer III B, § 27 Tz 39). Verluste am Stammvermögen sind demnach ebenso wenig abzugsfähig, wie Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten. Auch Verluste aus einer Bürgschaft bzw. Kosten im Zusammenhang mit der Verteidigung oder der Erhaltung des Eigentums am Vermögensstamm, die - wie im gegenständlichen Berufungsfall - vom Bw. als Gesellschafter der Nov. GmbH im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb an der B GmbH übernommen wurden, sind keine Werbungskosten (siehe Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 16 Abs. 1 allgemein, Tz 6). Der Verwaltungsgerichtshof verneint bei Bürgschaftszahlungen, die als Einlage zu sehen sind und daher bloß auf den Vermögensstamm der Einkunftsquelle verwendet werden (VwGH 20.6.1990, Zl. 90/13/0064, ÖStZB 1991, 35) ebenso wie bei mit dem Vermögensstamm im Zusammenhang stehenden Prozesskosten deren Abzugsfähigkeit als Werbungskosten.

Ergänzend ist noch festzuhalten, dass selbst im Fall des Werbungskostencharakters von Bürgschaftszahlungen bzw. Prozesskosten, diesen - zumal die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 97 Abs. 1 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 endbesteuert sind - gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit zu versagen wäre.

Hingegen stehen jedoch die in den Jahre 1997 bis 2000 geltend gemachten Aufwendungen wie Telefonkosten, Büromaterial und HN VB GKK in direktem Zusammenhang mit dem ernsthaftem Bemühen des Bw., sich als nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Nov. GmbH eine Einkunftsquelle zu schaffen, sodass die gegenständlichen Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug zu bringen sind.

Laut Firmenbuchauszug war der Bw. im Zeitraum Mai 1997 bis Juni 2000 zu 20% an der Nov. GmbH beteiligt war, weshalb von den geltend gemachten Aufwendungen (Telefonkosten, Büromaterial und HN VB GKK) für das Jahr 1997 lediglich 8/12 bzw. für das Jahr 2000 die Hälfte der entsprechenden Ausgaben als Werbungskosten anzuerkennen waren. Für die Jahre 1998 und 1999 waren die entsprechenden Aufwendungen jedoch zur Gänze zu berücksichtigen.

Im Einzelnen waren Werbungskosten (in Bruttobeträgen) in folgender Höhe zu berücksichtigen. Die in vorvorletzter Zeile genannten Summen entsprechen unter Hinzurechnung der oben gewährten Betriebsausgaben (1997 S 925,00 und 2000 S 8.786,00) den vom Bw. letztlich beantragten Aufwendungen lt. Schreiben vom 8.7.2003.

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
Büro				212,00

HN VB GKK				1.938,00
Telefon	1.850,00	5.676,00	3.709,00	1.200,00
Mobiltelefon				4.692,00
Max Mobil			144.357,00	744,00
Summe	1.850,00	5.676,00	148.066,00	8.786,00
WK lt. FA-Bescheid	56.873,00	54.150,00	48.223,75	38.026,00
KZ 277 lt. UFS	58.723,00	59.826,00	196.290,00	46.812,00

d.) Außergewöhnliche Belastung

Gemäß den Bestimmungen des § 34 EStG 1988 hat die Behörde von Amts wegen Ausgaben oder Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, sofern diese die im Gesetz normierten Voraussetzungen erfüllen. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass zu prüfen ist, ob die in Streit stehenden Aufwendungen gegebenenfalls die gesetzlichen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 erfüllen und Folge dessen steuermindernd zu berücksichtigen sind.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein.
- Sie muss zwangsläufig erwachsen.
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Abs. 2 ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach Abs. 3 der genannten gesetzlichen Bestimmung erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, wobei das Gesetz jedoch keine allgemeine Definition der Zwangsläufigkeit enthält. Diese ist vielmehr aus den einzelnen im Gesetz angeführten tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nach den Umständen im Einzelfall differenziert abzuleiten (VwGH 3.3.1992, 88/14/0011, ÖStZB 1992, 660).

Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (vgl. VwGH 14.5.1980, 2199/79, ÖStZB 1981, 19 und VwGH 2.3.1993, 93/14/0018, ÖStZB 1993, 507). Darunter fallen etwa z.B. eigene Krankheitskosten.

Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung aus einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen. Rechtliche Gründe können sich aus dem Gesetz oder aus einem Vertrag, einem Urteil oder einem Verwaltungsakt ergeben. Außergewöhnliche Belastungen aus rechtlichen Gründen sind z.B. Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen (VwGH 23.5.1996, 96/15/0018, ÖStZB 1997, 95).

Sittliche Gründe können nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen in Betracht. Sie liegt nur dann vor, wenn die Übernahme von Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung objektiv geboten erscheint. Ob sich der Steuerpflichtige subjektiv verpflichtet fühlt, ist unerheblich; maßgeblich ist die allgemeine Verkehrsanschauung.

Um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, muss als weitere Voraussetzung eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegeben sein, eine Belastung also, die einen bestimmten Selbstbehalt übersteigt.

Ist auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht gegeben, liegt eine außergewöhnliche Belastung nicht vor und es ist daher eine Steuerermäßigung gesetzlich unzulässig.

Im gegenständlichen Fall können jedoch die durch den Bw. übernommenen Haftungsverpflichtungen im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb der Nov. GmbH an der B GmbH nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Nach den obigen Ausführungen sind Aufwendungen nämlich nur dann als außergewöhnliche Belastungen steuerlich zu berücksichtigen, wenn sie "zwangsläufig" erwachsen sind. Dies bedeutet, dass nicht die aus der Schuldenübernahme resultierende Rückzahlung die im § 34 geforderten Kriterien erfüllen muss, sondern die dieser Rückzahlung zu Grunde liegende Verpflichtung. Dem Steuerpflichtigen muss somit bereits die Haftungs- bzw. die Bürgschaftsübernahme selbst zwangsläufig erwachsen sein und er darf sich ihr weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen entziehen können. Aus welchen Gründen auch immer der Steuerpflichtige in weiterer Zukunft auf Grund der übernommenen Haftung in Anspruch genommen und letztendlich zur Rückzahlung verpflichtet wird, ist nicht entscheidungsrelevant.

Zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt Stellung genommen und immer wieder betont, dass die Übernahme einer Bürgschaft für Schulden einer GmbH durch einen (auch zu weniger als zu 50% beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführer und in weiterer Folge dessen Inanspruch-

nahme zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen könne (VwGH 13.10.1987, 86/14/0007, ÖStZB 1988, 237). Begründet wird dies damit, dass bereits der Bürgschaftsübernahme als unternehmergleiches Wagnis keine Zwangsläufigkeit im Sinne der Bestimmungen des § 34 Abs. 3 EStG zukomme. Es sei nicht Sinn und Zweck der Bestimmungen des § 34 EStG, wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Die Verschuldung im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Gesellschafter freiwillig auf sich genommen hat.

Der Bw. hat im Sinne des oben Gesagten in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer mit Übernahme der Haftungsverpflichtung zugunsten der Nov GmbH bzw. der Gesellschafter der B GmbH lediglich ein Wagnis übernommen, das dem eines Unternehmers gleicht und wurde der Bw. im Zuge der (aus der Bürgschaftsübernahme resultierenden) Haftungsansprachnahme letztendlich nur zur Erfüllung einer Verpflichtung verhalten, die der Nov. GmbH oblag. Der Erfassung von Vermögensverlusten in Form von schlagend werdenden Rückzahlungsverpflichtungen als außergewöhnliche Belastung steht somit entgegen, dass es sich bei diesen Zahlungen dem Grunde nach um Kapitalzuführungen an die GmbH handelt, welche durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und somit auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren sind.

Zahlungen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, die dazu dienen, die Gesellschaft mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, stellen folglich keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG dar. Dabei wird einkommensteuerrechtlich nicht differenziert, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob er spätere Einlagen tätigt oder ob er - so wie im gegenständlichen Berufungsfall der Bw. - Schulden der Gesellschaft zahlt, ohne sich an ihr regressieren zu können. In allen diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommensteuerrechtlich ebenso wenig Berücksichtigung finden kann wie etwa die Wertminderung von Aktien im Privatvermögen oder die Uneinbringlichkeit privater Geldforderungen (VwGH 6.11.1991, 89/13/0093, ÖStZB 1992, 477).

Zudem ist die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schulden einer GmbH für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch, dass nach den sittlichen Wertvorstellungen rechtlich denkender Menschen neben den gesetzlichen Ausnahmen auch in Notfällen weder den Gesellschaftern, noch den Geschäftsführer eine moralische Verpflichtung treffen wird, für Gesellschaftsschulden einzustehen.

Was nun die Frage der Berücksichtigung von Prozess- bzw. Rechtsanwaltskosten als außergewöhnliche Belastung anlangt, so vertritt die Lehre und Rechtsprechung die Auffassung, dass im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass Prozesskosten deshalb nicht zwangsläufig erwachsen, weil jede Prozessführung mit dem Risiko verbunden ist, die Kosten ganz oder teilweise selbst tragen zu müssen.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt geht eindeutig hervor, warum es in Wahrheit zu der Prozessführung kam. Entgegen den ursprünglichen Vereinbarungen im Kaufvertrag wurde auch ein inoffizieller Kaufpreis bezahlt. Als in weiterer Folge dem Bw. bewusst wurde, dass das von Mag. J. erstellte Gutachten über den Unternehmenswert der B GmbH nicht den tatsächlichen Wert repräsentierte, erhob der Bw. (gemeinsam mit Mag. L. sowie der Nov. GmbH) Klage bei Gericht, wodurch die streitgegenständlichen Rechts- und Prozesskosten entstanden sind. Wenn es zwar durchaus aus subjektiver Sicht des Bw. verständlich erscheint, dass dieser unter den gegebenen Umständen Klage bei Gericht erhoben hat, so ändert dies jedoch nichts daran, dass sich der Bw. letztendlich "freiwillig" zur Prozessführung entschlossen hat, die sich als Konsequenz der Übernahme der Kaufpreisverbindlichkeit der Nov. GmbH gegenüber den Gesellschaftern der B GmbH durch den Bw. ergab und die strittigen Prozess- bzw. Rechtsberatungskosten sohin als Folge eines Verhaltens zu sehen sind, zu dem sich der Bw. aus freien Stücken entschlossen hat. Der Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass umso mehr auf Klägerseite, wie auch im vorliegenden Fall, Prozesskosten nicht zwangsläufig sind (VwGH 19.12.2000, 99/14/0294, ÖStZB 2002, S 38).

Da es den Prozesskosten folglich am Merkmal der Zwangsläufigkeit mangelt, können die in Streit stehenden Kosten nicht im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

II.) Umsatzsteuer

Gemäß den Bestimmungen des § 12 UStG 1994 kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Da der Bw. weder als wesentlich Beteiligter, noch als unter 25% beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer als Unternehmer anzusehen ist (siehe Doralt/Ruppe, Grundriss des österr. Steuerrechtes, Bd I⁷, S 405), stehen ihm Vorsteuerbeträge aus den ertragssteuerlich anerkannten Aufwendungen (Büromaterial, Telefon) nicht zu.

III.) Sonderausgaben:

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, als Sonderausgaben abzugsfähig. Zu den Sonderausgaben gehören Steuerberatungskosten allerdings nur insoweit, als nicht Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vorliegen.

Grundsätzlich richtet sich die Zuordnung von Steuerberatkungskosten nach der der Beratung zugrundeliegenden Steuer. Die Beratung im Bereich nicht abzugsfähiger Steuern fällt daher unter die Sonderausgaben. Für den Bereich der Einkommensteuer gilt jedoch abweichend Folgendes: Steuerberatkungskosten im Zusammenhang mit der Ermittlung der Einkünfte (insbesondere Gewinnermittlung) werden zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gezählt, weil die Ermittlung des Gewinnes bzw. des Überschusses aus einer Einkunftsquelle jedenfalls auch eigenbetrieblichen Zwecken dient. Sind die Steuerberatkungskosten sowohl beruflich als auch privat veranlasst, sind sie grundsätzlich aufzuteilen. Im Rahmen der Beratung für die Einkommensteuer von selbständigen Erwerbstätigen werden aus Vereinfachungsgründen zur Gänze Betriebsausgaben angenommen bzw. stellen bei den außerbetrieblichen Einkünften (etwa aus Vermietung und Verpachtung) die entsprechenden Aufwendungen zur Gänze Werbungskosten dar, wenn generell die Ermittlung der Einkünfte im Vordergrund der Beratung steht. Betrifft die Tätigkeit schwerpunktgemäß die Abfassung der ESt-Erklärung, liegen zur Gänze Sonderausgaben vor. Zu den Sonderausgaben gehören die Steuerberatkungskosten daher insbesondere dann, wenn die Einkünfteermittlung nicht im Vordergrund steht.

In seinem jüngsten zu dieser Thematik ergangenen Erkenntnis (VwGH 24.10.2002, 98/15/0145, ÖStZB 2003/56) hat der Verwaltungsgerichtshof diese seine Meinung wiederholt zum Ausdruck gebracht und Folgendes befunden: "In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde bereits zum Ausdruck gebracht, dass Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters dann nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden können, wenn diese allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 2. Oktober 1968, 1345/67, mwN). Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielweise auch ausgesprochen, dass die Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten, soweit sie für Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Abschluss der Einnahmen- und Ausgabenrechnung und der Abfassung der Einkommensteuererklärung eines selbständig Erwerbstätigen bezahlt wurden, zu Recht nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt worden sind (vgl. die Erkenntnisse vom 17. März 1971, 2114/70, und vom 29. November 1972, 1337/72)".

Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, zumindest 30% der geltend gemachten Rechtsberatkungskosten seien als Sonderausgaben und/oder Werbungskosten abzugsfähig, da der Bw. bei der Geltendmachung seiner Ansprüche auch wesentliche steuerliche Fragen zu klären hatte, so kann dem nicht gefolgt werden (ESt-Akt 1999, S 95).

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen zu § 18 EStG 1988 sind Steuerberatkungskosten nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten vorliegen und die Aufwendungen überwiegend oder ausschließlich der Ermittlung der Einkommensteuer dienen bzw. mit der Erstellung und Abfassung der Einkommensteuererklärung in Zusammenhang stehen.

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, waren die strittigen Rechtsberatkungskosten ausschließlich durch die Prozessführung des Bw. bedingt und standen weder in Zusammenhang mit Fragen der Gewinnermittlung, noch im Zusammenhang mit der Abfassung der Einkommensteuererklärung bzw. der Ermittlung der Grundlagen für die Einkommensteuer. Sämtliche vorgelegten Honorarnoten wurden von der Rechtsanwältin OHG B,K&P. ausgestellt und enthalten in Bezug auf eine erbrachte Beratungsleistung in Steuerangelegenheiten keinerlei Hinweise, sodass von den vom Bw. geltend gemachten Rechtsberatkungskosten weder 30% als Betriebsausgaben, noch als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind.

Beispielhaft wiedergegeben hat die Honorarnote vom 14.09.00 folgendes Aussehen (ESt-Akt 2000, S 22):

Wien, 14.09.00

Honorarnote

Für die von unserer Kanzlei in der Zeit von 05.04.00 bis 10.08.00 erbrachten Leistungen erlauben wir uns, das folgende Honorar in Rechnung zu stellen.

Aktenzahl : Wal.-1/XX

Rechtssache: Zivilprozess LG K. gg Hof. u.a.

Bemessungsgrundlage: 16.500.000,00

Honorar(20% USt)	S	269.750,04	
ermäßigt auf	S	240.000,00	
Barauslagen (20% USt)			S 7.053,34
20% USt	S	49.410,67	

Barauslagen USt-Frei	S	115,00	
Rechnungsbetrag			S 296.579,01

Wir bitten um Überweisung...

Die Behauptung des Bw., er habe bei der Geltendmachung seiner Ansprüche auch wesentliche steuerrechtliche Fragen zu klären gehabt, stellt somit lediglich eine Schutzbehauptung des Pflichtigen dar, die durch nichts nachgewiesen werden konnte.

Wie aus dem Einkommensteuerakt des Bw. ersichtlich, wurden in den Berufungsjahren 1997 bis 1999 die Einkommensteuererklärung samt den dazugehörigen Beilagen durch die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft G,M&Com. GmbH erstellt bzw. scheinen in den Einnahmen/Ausgabenrechnungen der betreffenden Jahre unter dem Titel "Steuerberatungskosten" Aufwendungen in folgender Höhe auf:

	1997	1998	1999
	S	S	S
Steuerberatungskosten	-11.840,00	-7.500,00	-1.482,00

Auf Grund der vorliegenden Gegebenheiten ist daher davon auszugehen, dass die unter dem Titel "Steuerberatungskosten" geltend gemachten Aufwendungen mit der Erstellung und Abfassung der Einkommensteuererklärung der Jahre 1997 bis 1999 samt den dazugehörigen Beilagen in Zusammenhang stehen und daher als Sonderausgaben in Abzug zu bringen sind, wie es auch seitens des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung ausgesprochen wurde.

Der Berufung konnte daher in Bezug auf die steuerliche Anerkennung der strittigen Aufwendungen für Büro, Krankenkassenbeiträgen und Telefon in eingeschränktem Umfang stattgegeben werden.

Da der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 8. Juli 2003 den Vorlageantrag in den übrigen strittigen Punkten zurückgenommen hat, erklärt die Abgabenbehörde diesbezüglich die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 und 4 in Verbindung mit § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos. Die Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 gilt wieder als durch den erstinstanzlichen Bescheid erledigt.

Beilage: 8 Berechnungsblätter (in Schilling und Euro)

Wien, 17. September 2003