

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/24 2005/15/0041

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 24.09.2007

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §16;

EStG 1988 §4 Abs4;

EStG 1988 §4;

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2005/15/0046 E 24. September 2007

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des HB in G, vertreten durch Mag. Dr. Hans Winter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8010 Graz, Maygasse 3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 16. Februar 2005, GZ. RV/0314-G/03, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1998 und 1999 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1998 und 1999 sowie gegen die (neuen) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerdeführer habe in den Streitjahren als Geschäftsführer der B-GmbH, an der er zu 33,33 % beteiligt gewesen sei, Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen. Er habe in seinen Abgabenerklärungen bzw. den dazugehörigen Beilagen u.a. unter dem Titel "Werbungskosten" nicht näher bezeichnete Aufwendungen in Höhe von S 40.000,-- (für 1998) sowie S 120.000,-- (für 1999) geltend gemacht. Das Finanzamt habe zunächst erklärungsgemäße Veranlagungen vorgenommen.

Nachdem der Beschwerdeführer in der Einkommensteuererklärung für 2002 wiederum nicht näher umschriebene

Werbungskosten in Höhe von S 120.000,-- von den Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit abgezogen habe, habe das Finanzamt den Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 22. Oktober 2001 ersucht, mitzuteilen, von welcher GmbH die Geschäftsführerbezüge zugeflossen seien, sowie nähere Erläuterungen bzw. einen Nachweis der in den Jahren 1998 bis 2000 geltend gemachten Werbungskosten zu geben.

Im Antwortschreiben vom 12. Juli 2002 habe der Beschwerdeführer wörtlich ausgeführt:

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

Das Finanzamt habe daraufhin die Einkommensteuerverfahren für 1998 bzw. 1999 wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, in denen es den geltend gemachten Werbungskosten von S 40.000,-- bzw. S 120.000,-- die Abzugsfähigkeit versagt habe.

In der dagegen erhobenen Berufung habe der Beschwerdeführer ausgeführt, die gegenüber der erklärungskonformen Veranlagung vorgenommene Korrektur (Nichtberücksichtigung der Werbungskosten) sei offensichtlich auf Grund des Antwortschreibens vom 12. Juli 2002 erfolgt. Dieses Schreiben habe sich jedoch lediglich auf das Jahr 2000 bezogen. Es sei daher nicht ersichtlich, weshalb neue, die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende Tatsachen hervorgekommen seien. Hinsichtlich des Sachverhaltes sei in der Berufung Folgendes dargelegt worden:

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

Das Finanzamt habe daraufhin mit stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2002 die Wiederaufnahmebescheide aufgehoben und die gegen die in diesem wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide gerichtete Berufung mit Bescheid vom 16. Dezember 2002 als nachträglich unzulässig geworden zurückgewiesen.

In der Folge habe das Finanzamt erneut die Einkommensteuerverfahren 1998 und 1999 wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, in welchen die unter der Bezeichnung "Werbungskosten" geltend gemachten Beträge wiederum nicht zum Abzug zugelassen worden seien. Zur Begründung sei auf das Berufungsvorbringen verwiesen worden, aus welcher die Tatsache neu hervorgekommen sei, dass der Beschwerdeführer einen Kredit der GmbH durch persönliche Zahlung übernommen habe. Eine von einem Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Zahlung habe ihre Ursache primär in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen, weshalb vorrangig von einer - als Betriebsausgabe nicht in Betracht kommenden - Einlage auszugehen sei.

Der Beschwerdeführer habe sowohl gegen die neuerliche Wiederaufnahme als auch gegen die (neuen) Sachbescheide Berufung erhoben. Hinsichtlich der verfüigten Wiederaufnahme habe er eingewendet, es liege res iudicata vor. Das Finanzamt habe mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2002 der Berufung gegen die erstmalige Wiederaufnahme stattgegeben und diese Bescheide aufgehoben. Gegen die Sachbescheide sei im Wesentlichen eingewendet worden, für die Übernahme von Bürgschaften, die im betrieblichen Interesse eingegangen worden seien, sei die Abzugsfähigkeit gegeben.

Im Vorlageantrag - nach Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung - habe der Beschwerdeführer geltend gemacht, Zahlungen, welche auf Grund der Übernahme von Verbindlichkeiten eines notleidenden Unternehmens geleistet worden seien, könnten beim Übernehmenden als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde zunächst zur Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des

Verfahrens aus, der Beschwerdeführer vertrete die Auffassung, einer neuerlichen Verfahrenswiederaufnahme stünde im vorliegenden Fall der Umstand entgegen, dass bezüglich der selben Abgabenart sowie bezüglich desselben Zeitraumes bereits einmal eine bescheidmäßige Wiederaufnahme verfügt worden sei, welche jedoch auf Grund einer dagegen gerichteten Berufung mit in Rechtskraft erwachsener Berufungsvorentscheidung letztendlich aufgehoben worden sei. Der Beschwerdeführer übersehe jedoch, dass diese erstmalige Wiederaufnahme auf Grund seines Antwortschreibens vom 12. Juli 2002 erfolgt sei. Der in diesem Schreiben für das Jahr 2000 zugestandene Buchungsfehler sei vom Finanzamt auch in die streitgegenständlichen Jahre übertragen worden. Diesen Irrtum habe das Finanzamt auf Grund der dagegen erhobenen Berufung erkannt und mit stattgebender Berufungsvorentscheidung den Wiederaufnahmebescheid beseitigt. Dies habe jedoch entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Streitjahre hätte verfügen dürfen. Eine neuerliche Wiederaufnahme müsse allerdings aus anderen Gründen verfügt werden, als aus jenen in den aufgehobenen Bescheiden. Vor diesem Hintergrund sei die vom Finanzamt mit den bekämpften Bescheiden neuerlich verfügte Wiederaufnahme zu Recht erfolgt. Sache des seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens sei das Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 12. Juli 2002 gewesen. Die neuerliche Wiederaufnahme habe sich hingegen auf einen völlig anderen Tatsachenkomplex bezogen, nämlich darauf, dass es sich bei den geltend gemachten Ausgaben um Zahlungen auf Grund der Übernahme einer Bürgschaft bzw. eines Darlehens für die GmbH zum Zwecke der Vermeidung deren Unternehmensschließung gehandelt habe. Dieser Sachverhalt sei dem Finanzamt erstmals mit Berufungsschriftsatz vom 21. Oktober 2002 bekannt geworden. Dieser Sachverhalt könne daher der erstmalig per 18. Juli 2002 verfügten Wiederaufnahme noch gar nicht zu Grunde gelegen sein. Die vom Finanzamt zur Begründung der neuerlichen Wiederaufnahme herangezogenen Sachverhaltselemente seien nicht mit jenen ident, auf welche die Verfügung der erstmaligen Wiederaufnahme der Verfahren gestützt worden sei. Es liege demnach keine entschiedene Sache vor.

Zur Berufung gegen die Sachbescheide führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe die Verbindlichkeit (Darlehen bzw. Kredit) einer Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsführer er sei und an der er als Gesellschafter beteiligt sei, übernommen. Er habe im Rahmen seiner selbständigen Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer den steuerwirksamen Abzug der damit verbundenen Rückzahlungen beantragt. Dazu habe er vorgebracht, dass der GmbH im Fall der Nichtübernahme dieser Verbindlichkeit durch ihn die Betriebseinstellung bzw. Unternehmensschließung gedroht und er diesfalls keine selbständigen Einkünfte mehr bezogen hätte. Der Beschwerdeführer spreche zwar von der Übernahme der Rückzahlung eines Kredites, bzw. eines Darlehens der GmbH sowie an anderer Stelle von einer Bürgschaftszahlung. Unabhängig von der rechtlichen Qualifikation der vom Beschwerdeführer für die GmbH getätigten Rückzahlung (als Bürgschaftszahlung oder als bloße Rückzahlung) sei seine Berufung in jedem Falle abzuweisen. Nach der Rechtsprechung mache es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied, ob ein Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstatte, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren gehe, oder ob er später Einlagen tätige oder Schulden der Gesellschaft übernehme bzw. als Bürge deren Schulden bezahle. In all diesen Fällen handle es sich um Kapitalanlagen. Daher könnten derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen eines Gesellschafters auch nicht einkünftermindernd berücksichtigt werden. Die Übernahme von Haftungen bzw. Schulden der GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer diene wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte.

Dem ausdrücklichen Berufungsvorbringen zufolge seien die strittigen Zahlungen primär "im Hinblick auf die drohende Betriebseinstellung bzw. Unternehmensschließung" geleistet worden. Die Zahlungen seien auch erfolgt, "um die Einkünfte - des Beschwerdeführers - aus selbständiger Arbeit zu sichern". Durch dieses Vorbringen würde die Rechtsauffassung, dass Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers für seine GmbH wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der Gesellschaft und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte des Gesellschafters dienten, bestätigt. Selbst wenn der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Einkünfte führe, sei dies erst eine mögliche weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der GmbH.

Wenn in der Berufung dargelegt werde, die Hingabe des Darlehens sei "ausschließlich im betrieblichen Interesse" erfolgt, so vermöge dies allenfalls auf das betriebliche Interesse der GmbH zutreffen. Ein betrieblicher Zusammenhang mit den selbständigen Einkünften des Beschwerdeführers aus seiner Tätigkeit als Gesellschaftergeschäftsführer eben dieser Gesellschaft lasse sich daraus jedoch nicht herstellen. Das Finanzamt habe in der Berufungsvorentscheidung

zutreffend dargestellt, dass die zur Begründung der Berufung herangezogenen Erkenntnisse auf den streitgegenständlichen Fall nicht anwendbar seien. Dies gelte auch für das im Vorlageantrag ins Treffen geführte Erkenntnis, welchem ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zu Grunde gelegen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer wendet gegen die verfügte Wiederaufnahme ein, das Finanzamt habe im ersten Wiederaufnahmebescheid neue Tatsachen festgestellt, ohne diese näher zu begründen. Im zweiten Wiederaufnahmebescheid könnten keine neuen Tatsachen mehr vorliegen, sondern diene dieser nur der Sanierung von Verfahrensfehlern des ersten Wiederaufnahmebescheides.

Dieses Vorbringen ist nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer kann daher keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides damit aufzeigen. Auszugehen ist nämlich davon, dass der Beschwerdeführer vom Finanzamt mit Ersuchen vom 22. Oktober 2001 zu seiner Einkommensteuererklärung 2002 unter anderem aufgefordert worden ist, bekannt zu geben, um welche Art von Aufwendungen es sich bei den mit Werbungskosten bezeichneten Beträgen handelt.

Im Antwortschreiben hat der Beschwerdeführer ausgeführt, anlässlich der Stellung des Jahresabschlusses für das Jahr 2001 sei auch die Buchhaltung für das Jahr 2000 noch einmal überprüft und dabei festgestellt worden, dass es sich bei dem Betrag von S 120.000,-- um eine Umbuchung gehandelt habe, welche jedoch in weiterer Folge wieder korrigiert werde. Es werde daher ersucht, in der Steuererklärung für das Jahr 2000 den Betrag von S 120.000,--, welcher unter den Werbungskosten angeführt sei, auszuschneiden.

Das Finanzamt hat daraufhin mit zwei gesonderten Bescheiden vom 18. Juli 2002 die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1998 bzw. 1999 wieder aufgenommen und in der Begründung dazu ausgeführt, die Wiederaufnahme sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. In den - neuen - Sachbescheiden wurde auch in diesen Jahren die in einem Pauschalbetrag geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt und in der Begründung dazu ausgeführt, weil der Beschwerdeführer zu den übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben habe, sei die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden.

Aus diesen Bescheiden des Finanzamtes ergibt sich zweifelsfrei, dass das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass es sich auch bei den in einem Pauschalbetrag geltend gemachten Werbungskosten der Streitjahre um eine in der Folge wieder zu "korrigierende Umbuchung" gehandelt habe. Wiederaufnahmegrund für das Finanzamt war daher eindeutig die vom Beschwerdeführer vorgetragene Behauptung, es handle sich um eine zu "korrigierende Umbuchung".

In der Berufung gegen die Bescheide vom 18. Juli 2002 hat auch der Beschwerdeführer dies als vom Finanzamt angenommenen Wiederaufnahmegrund erkannt. Weiters hat er jedoch den Sachverhalt in diesem Berufungsschreiben erstmalig dargelegt und auf die Verpflichtung, den Kredit der GmbH zurückzuzahlen, hingewiesen und ein näheres Vorbringen erstattet.

Das Finanzamt hat daraufhin mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2002 die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer 1998 und 1999 aufgehoben.

In der daraufhin mit Bescheiden vom 20. Dezember 2002 neuerlich verfügten Wiederaufnahme der Verfahren wurde zur Begründung wiederum lediglich ausgeführt die Wiederaufnahme sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. In den neuen Sachbescheiden vom 20. Dezember 2002 hat das Finanzamt dann ausdrücklich darauf hingewiesen, dass aus dem Berufungsschreiben vom 21. Oktober 2002 die Tatsache neu hervorgekommen sei, dass der Beschwerdeführer den Kredit der GmbH zur persönliche Zahlung übernommen habe. Die Zusammenschau der (zweiten) verfügten Wiederaufnahme und der (zweiten) Sachbescheide zeigt somit eindeutig, dass für die zweite Wiederaufnahme des Verfahrens das erstmals in der Berufung vom 21. Oktober 2002 enthaltene Vorbringen hinsichtlich der Übernahme des Kredites durch den Beschwerdeführer als

neu hervorgekommene Tatsache gewertet worden ist. Das Finanzamt hat daher für die zweite Wiederaufnahme einen Sachverhalt herangezogen, der ihr bei Verfügung der erstmaligen Wiederaufnahme gar nicht bekannt war. Die Zulässigkeit einer solchen Maßnahme hat die belangte Behörde ausreichend und zutreffend begründet.

Gegen die Nichtanerkennung der Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe führt der Beschwerdeführer aus, er hätte keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen können, wenn er die Bürgschaftszahlungen nicht übernommen hätte. Im Falle der Nichtübernahme der Kreditzahlungen wäre die angedrohte Betriebseinstellung und damit die Unternehmensschließung die Folge gewesen. Sein einziges Motiv für das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung sei ausschließlich der weitere Bezug der Geschäftsführerentgelte gewesen.

Auch damit kann der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass der Übernahme der Bürgschaft eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zu Grunde liegt. Diese Auffassung entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften entziehen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Juli 2007, 2006/14/0052). In dieser Judikatur kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft ist, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern, und erst in weiterer Folge dadurch Geschäftsführerbezüge gesichert werden. Übernimmt nämlich der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebenso wenig als Betriebsausgaben abziehbar sind, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Solche Einlagen können nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen, und zwar mit dem Argument, dass damit der Fortbestand seiner Einkünfte als Geschäftsführer gesichert würde. Primär dienen nämlich die Einlagen des Gesellschafters einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft dem Fortbestand der Gesellschaft. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 1990, 86/13/0162, vom 7. September 1993, 90/14/0028, und vom 23. Mai 1996, 94/15/0069). Von dieser ständigen Rechtsprechung abzugehen, bietet der Beschwerdefall keinen Anlass, zumal den in der Beschwerde angeführten Erkenntnissen anders gelagerte Sachverhalte zu Grunde lagen.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2007

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150041.X00

#### **Im RIS seit**

31.10.2007

#### **Zuletzt aktualisiert am**

28.10.2008

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)