

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Schebesta Helmut Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Kupferbrunnstraße 21, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde/Berufung vom 22. Oktober 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 27. September 2013 betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Am 27. September 2013 ergingen die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012.

In ihnen wurden die Bürgschaftszahlungen des Bf. nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt: Laut Daten des Finanzamtes sei der Bf. mit 20%iger Beteiligung an der NameGes Bau-Dienstleistungen GesmbH FN 123 angestellter Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führe grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien. Es liege auch keine außergewöhnliche Belastung vor (VwGH 13.10.1987, 86/14/0007). Übernahme der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so seien die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebensowenig als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Solche Einlagen könnten nicht in

Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen würden, und zwar mit dem Argument, dass damit der Fortbestand seiner Einkünfte als Geschäftsführer gesichert würde (VwGH 24.01.1990 86/13/0162).

Mit Schreiben vom 22.10.2013 wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt: Der Beschwerdeführer sei seit 1998 Geschäftsführer der NameGes Baudienstleistungen GmbH gewesen. Im Jahr 2010 sei die Gesellschaft infolge Konkurs aufgelöst worden. In dieser Zeit der Tätigkeit als Geschäftsführer sei der Beschwerdeführer für die Gesellschaft Bürgschaftsverpflichtungen für Bankkredite hingegangen. Diese Bürgschaftsverpflichtung sei aufgrund einer Abmachung mit dem Arbeitgeber (der NameGes Baudienstleistungen GmbH) eingegangen. Nach Konkurs der Gesellschaft sei er von der Bank aufgrund dieser Bürgschaftsverpflichtung zur Haftung herangezogen worden. Entgegen der in der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2011 und 2012 getroffenen Annahme, dass die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer eine Gesellschaftereinlage darstelle würde, aus Sicht des Beschwerdeführers Werbungskosten vorliegen, um damit die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu sichern. Dazu werde auch auf VwGH 2008/15/0335 vom 20. Mai 2010 verwiesen.

Im Jahr 2017 fand beim Bf. eine Betriebsprüfung der Jahre 2011 bis 2013 statt.

Im BP-Bericht vom 16.3.2017 finden sich folgende streitgegenständliche Feststellungen:

„8) Werbungskosten Bürgschaftszahlungen (Berufung vom 22.10.2013)

|                                |      |           |
|--------------------------------|------|-----------|
| Bürgschaftszahlungen lt. Erkl. | 2011 | 30.719,72 |
|                                | 2012 | 6.510,90  |

Der Abgabepflichtige war seit 18.12.1998 allein zeichnungsberechtigter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma NameGes Bau-Dienstleistungen GesmbH in OrtGes. Weiters war er seit Jänner 1999 Gesellschafter mit 20% Anteil am Stammkapital dieser Gesellschaft. Seine (damalige) Gattin \*\*\*1\*\*\* war Prokuristin und zu 80% an der Gesellschaft beteiligt.

Mit Beschluss des Gerichtes vom Dat. wurde ein Ausgleichsverfahren eröffnet und am 16.2.2006 aufgehoben; mit Beschluss des Gerichtes vom Dat2 wurde über das Vermögen der GesmbH ein Konkursverfahren eröffnet und nach rechtskräftig bestätigtem Zwangsausgleich am 12.3.2009 aufgehoben.

Am Dat3 wurde über das Vermögen der GesmbH neuerlich Konkurs eröffnet; nach der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 21.12.2010 aufgehoben. Die amtswegige Löschung der Firma im Firmenbuch erfolgte am 9.6.2012.

Mit Darlehensvertrag vom 22.11.2005 erhielt die NameGes Bau-Dienstleistungen GesmbH von der Bank1 Bank ein Darlehen in Höhe von € 172.000,- für Zwecke einer Umschuldung.

Zur Sicherstellung wurde ua. lt. gesonderter Vereinbarung eine Bürge- und Zahlerhaftung von Ing. VN NN\*\*\*2\*\*\* übernommen (Bürgschaftsvertrag vom 22.11.2005).

Laut vorgelegter Umsatzliste zu Konto 1234 Bank1 Landesbank, lautend auf Ing. VN NN\*\*\*2\*\*\*, erfolgten im Jahr 2011 Zahlungen aufgrund der Bürgschaftsverpflichtung iHv € 31.870,90 (beantragte Werbungskosten lt. Erklärung € 30.719,72) und im Jahr 2012 iHv € 6.510,90, die als nachträgliche Werbungskosten zu den Geschäftsführereinkünften beantragt wurden. Für das Jahr 2013 wurden keine Zahlungen mehr aus diesem Titel als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit den Einkommensteuerbescheiden 2011 und 2012 vom 27.9.2013 wurden diese Bürgschaftszahlungen nicht als Werbungskosten anerkannt, da die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher nicht zu Betriebsausgaben/Werbungskosten bei den Geschäftsführereinkünften führt.

Laut ständiger Rechtsprechung sind derartige Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebensowenig als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt.

Solche Einlagen können nicht in Betriebsausgaben/Werbungskosten 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 (Erkenntnis des VwGH vom 24.7.2007, GZ. 2006/14/0052 und vom 24.9.2007, GZ. 2005/15/0041).

Nach der Rechtsprechung macht es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied, ob ein Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, oder ob er später Einlagen tätigt oder Schulden der Gesellschaft übernimmt bzw. als Bürge deren Schulden bezahlt. In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen. Daher können derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen eines Gesellschafters auch nicht einkünftermindernd berücksichtigt werden. Die Übernahme von Haftungen. bzw. Schulden der

GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte.

Die Verpflichtung zur Übernahme von Haftungen bzw. Zahlungsverpflichtungen für die Gesellschaft gehört nicht zu den beruflichen Obliegenheiten eines Geschäftsführers.

Verbürgt sich der Gesellschafter einer GmbH für den der GmbH gewährten Kredit, dann übernimmt er damit ein Wagnis, das dem eines Unternehmers gleicht, weshalb derartige Kapitalzuführungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. In erster Linie ist es Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern, wodurch erst in weiterer Folge Geschäftsführerbezüge gesichert werden.

Daran ändert nach Ansicht des Finanzamtes auch der in einer Vereinbarung vom Juni 2004 enthaltene Hinweis auf einen Dienstvertrag mit einer vereinbarten persönlichen Bürgschaft des Abgabepflichtigen nichts, da Hr. Ing. VN NN\*\*\*2\*\*\* sowohl als Arbeitgeber (handelnde Person der NameGes Bau-Dienstleistungen GesmbH, die das Unternehmerrisiko trägt) als auch als Arbeitnehmer (Geschäftsführer mit einer Beteiligung von nicht mehr als 25%) fungiert hätte. Der oa. Dienstvertrag wurde nicht vorgelegt.

Die Bürgschaftszahlungen stellen daher keine Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 dar.“

In der Folge wurde die Berufung/Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung vom 30.3.2017 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde auf die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 13.4.2017 wurde auf die seinerzeitige Berufung verwiesen und nochmals unter Verweis auf VwGH 2008/15/0335 vom 20. Mai 2010 die Anerkennung als Werbungskosten beantragt. Es wurde eine Entscheidung durch den gesamten Senat und eine mündliche Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 7. März 2018 vorgelegt.

Am 14. April 2021 wurde seitens der Richterin ein Beschluss ausgefertigt, in welchem ausgeführt wurde: „Im gegenständlichen Verfahren sind Bürgschaftszahlungen bzw. deren Anerkennung als Werbungskosten strittig. Der Bf. ist diese Bürgschaftsverpflichtungen für seinen Arbeitgeber eingegangen, die NameGes Bau-Dienstleistungen GesmbH, FN 123 m. Die Gesellschaft wurde nach einem Konkursverfahren am 11.1.2011 gemäß § 40 FBG gelöscht. Der Bf. wurde daraufhin von der Bank (Darlehensvertrag vom 22.11.2005 Kto. 1234 der Bank1 Landesbank) zur Haftung herangezogen. Es wird ersucht, den Darlehensvertrag und die Bürgschaftsverpflichtung vorzulegen.

Es wurden lt. Erklärung folgenden Zahlungen geleistet:

2011 € 30.719,72

2012 € 6.510,90

Lt. Firmenbuchauszug war der Bf. gemeinsam mit seiner Gattin handelsrechtlicher Geschäftsführer und auch Gesellschafter, zuletzt mit 20 %. Die damalige Gattin \*\*\*1\*\*\* war zu 80 % beteiligt und Prokuristin.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens und auch in der Berufung vom 22. Oktober 2013 wurde auf einen Dienstvertrag zwischen der Gesellschaft und dem Bf. hingewiesen, der eine Vereinbarung zur Übernahme persönlicher Bürgschaften enthalten soll. Dieser wurde aber bis dato nicht vorgelegt. Der Bf. wird ersucht, diese Vereinbarung vorzulegen.

Der Bf. verweist in seiner Berufung und im Vorlageantrag auf die Entscheidung des VwGH vom 20. Mai 2010, 2008/15/0335. Im genannten Fall wurden Bürgschaftszahlungen nicht als Werbungskosten anerkannt, der Bf. war zu 15% an der Gesellschaft seines Arbeitgebers beteiligt. Der VwGH führt im genannten Erkenntnis aus: „Geht ein Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, zu Gunsten dieser Gesellschaft eine Bürgschaft ein, so ist zu prüfen, ob die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Wenn dies der Fall ist, wovon im Allgemeinen auszugehen ist, dann sind die Aufwendungen auf Grund des Schlagendwerdens der Bürgschaft nicht als Werbungskosten anzuerkennen.“

Auch im gegenständlichen Fall wird daher entscheidungsrelevant sein, ob die Bürgschaftsübernahme durch das Gesellschaftsverhältnis oder das Dienstverhältnis veranlasst ist. Für das Vorliegen einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (wovon lt. VwGH im Allgemeinen auszugehen ist) sprechen nach Ansicht der Richterin (vorbehaltlich der Zustimmung des Senates) im konkreten Fall folgende Punkte:

- 1) Der Bf. war zwar „nur“ zu 20 % an der Gesellschaft beteiligt, die übrigen 80 % waren aber im Besitz seiner Frau.
- 2) Es ist Aufgabe der Gesellschafter einer in ihrer Existenz bedrohten Kapitalgesellschaft, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern.
- 3) Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist eine Folge des Fortbestandes der Gesellschaft.

Bitte geben Sie konkret bekannt, warum aus Ihrer Sicht Werbungskosten vorliegen. Nach Ansicht der Richterin ist der Sachverhalt geklärt und liegt eine Rechtsfrage (Qualifikation der Zahlungen als Werbungskosten) vor.

Bitte geben Sie demnach bekannt, ob die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und/oder auf Entscheidung durch den Senat aufrecht bleiben.“

Mit Schreiben vom 17.5.2021 wurde nach erfolgter Fristverlängerung seitens des Bf. ausgeführt: Der Darlehensvertrag und die Bürgschaftsverpflichtung hätten in den Archivunterlagen nicht mehr gefunden werden können. Es sei von der Bank eine Kopie angefordert worden, diese sei jedoch nicht erstellt worden ebenso liege auch der seinerzeitige Dienstvertrag zwischen der Gesellschaft und dem Bf. nicht mehr vor. Eine Kopie der Vereinbarung vom Juni 2004 werde nochmals im Anhang übersandt. Aus folgenden Gründen würden Werbungskosten vorliegen: Die NameGes Baudienstleistungen GmbH sei ca. 1996 gegründet worden. Ursprünglich sei nur Frau NN\*\*\*2\*\*\* und Herr Ing. L\*\*\*2\*\*\* Gesellschafter gewesen. Erst ca. 1997 sei der Beschwerdeführer Gesellschafter und Geschäftsführer geworden (siehe Anhang Lohnkonto 1997). Die NameGes Baudienstleistungen GmbH habe einen guten Start und gute Zukunftsaussichten gehabt. Der Beschwerdeführer übernahm die Geschäftsführung auch gegen einen seinen Erfahrungen entsprechenden, angemessenen und hohen Geschäftsführerbezug. Im Zuge dieser Anstellung sei eben auch im Dienstvertrag vereinbart worden für damalige Kredite der Gesellschaft eine Haftung (im Rahmen seiner Geschäftsführung) zu übernehmen. Dies sei damals auch eine durchaus übliche Vorgangsweise bei Banken gewesen. Diese Haftung sei - im Verhältnis zu seinem Gehalt - auch vertretbar gewesen und der Kredit habe damals auch lediglich einer besseren Liquidität gedient. Der Grundgedanke des Beschwerdeführers sei seinerzeit gewesen, dass er einen hohen Geschäftsführerbezug bekomme, dafür auch eine entsprechende Leistung erbringe dabei auch eine (überschaubare) Haftung eingehen könne. Er sei auch davon überzeugt gewesen, dass auch aufgrund seines Engagements und seiner Erfahrung eine Inanspruchnahme nicht zu erwarten gewesen sei. Durch internationale Krisen (2000 und 2008), durch eine anfangs schnelle Expansion und danach Auftragseinbrüchen sei letztlich die Haftung im Jahr 2011 schlagend geworden. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und der Antrag auf Entscheidung durch den Senat würden zurückgezogen.

Die im Schreiben vom 17.5.2021 genannte Vereinbarung vom Juni 2004 lautet wie folgt: „Betrifft Vereinbarung-Haftungserklärung: Seitens NameGes Baudienstleistungen GmbH wird festgehalten, dass die mit Dienstvertrag vereinbarte persönliche Bürgschaft von Herrn Ingenieur NN\*\*\*2\*\*\* auch nach Umschuldung der Firmenkonten von Bank2 Niederösterreich auf Bank1 Niederösterreich wie schon bisher in Anspruch genommen werden kann. Dies betrifft alle Kredit bzw. Rahmen Besicherungen für die NameGes Baudienstleistungen GmbH.“

Mit Mail vom 21.5.2021 teilte der steuerliche Vertreter ergänzend mit: „Der Darlehensvertrag der Bank1 zu Konto 1234 vom 22.11.2005 samt Bürgschaftsverpflichtung konnte von der Hypobank nicht mehr zur Verfügung gestellt werden, da bereits vernichtet.“

Eine Vorlage ist somit nicht mehr möglich.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Im gegenständlichen Verfahren sind Bürgschaftszahlungen bzw. deren Anerkennung als Werbungskosten strittig. Der Bf. ist diese Bürgschaftsverpflichtungen für seinen Arbeitgeber eingegangen, die NameGes Bau-Dienstleistungen GesmbH, FN 123 m.

Mit Darlehensvertrag vom 22.11.2005 erhielt die NameGes Bau-Dienstleistungen GesmbH von der Bank1 Bank ein Darlehen in Höhe von € 172.000,- für Zwecke einer Umschuldung.

Zur Sicherstellung wurde ua. lt. gesonderter Vereinbarung eine Bürge- und Zahlerhaftung von Ing. VN NN\*\*\*2\*\*\* übernommen (Bürgschaftsvertrag vom 22.11.2005).

Am Dat3 wurde über das Vermögen dieser GesmbH der Konkurs eröffnet; nach der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 21.12.2010 aufgehoben. Die amtswegige Löschung der Firma im Firmenbuch erfolgte am 9.6.2012.

Der Bf. wurde in der Folge von der Bank (Darlehensvertrag vom 22.11.2005 Kto. 1234 der Bank1 Landesbank) zur Haftung herangezogen. Der Darlehensvertrag und die Bürgschaftsverpflichtung wurden nicht vorgelegt.

Der Bf. war jedenfalls ab 1999 auch Gesellschafter seiner Arbeitgeberin. Hauptgesellschafter war seine (damalige) Gattin. (80%)

Es wurden lt. Erklärung folgenden Zahlungen geleistet:

2011 € 30.719,72

2012 € 6.510,90

### **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den vorliegenden Unterlagen, dem Parteivorbringen und dem Firmenbuchauszug FN 123 m.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in einer Vielzahl von Erkenntnissen mit der Frage der Abzugsfähigkeit von Zahlungen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern aus einer zugunsten ihrer Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung auseinandergesetzt (bspw. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041; VwGH 24.7.2007, 2006/14/0052, uva.). Dabei vertrat der Gerichtshof einhellig die Auffassung, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft sei, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern und erst in weiterer Folge dadurch die Geschäftsführerbezüge zu erhalten. Allgemein gilt: Übernimmt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu qualifizieren. Diese sind aber ebenso wenig als Betriebsausgabe absetzbar, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Solche Einlagen können nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, und zwar auch nicht mit dem Argument, dass damit der Fortbestand der Geschäftsführereinkünfte gesichert würde. Primär dienen nämlich die Einlagen des Gesellschafters einer in ihrer Existenzgefährdeten Kapitalgesellschaft dem Fortbestand der Gesellschaft. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt diese daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund (VwGH 24.01.1990, 86/13/0162; VwGH 07.09.1993, 90/14/0028; uva.).

Der Verwaltungsgerichtshof beschäftigte sich in seinem, vom Bf. als Untermauerung seines Vorbringens genannten, Erkenntnis vom 20.05.2010, 2008/15/0335, mit der Thematik der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bürgschaftszahlungen bei einem an einer Kapitalgesellschaft (GmbH) nicht wesentlich, sondern nur im Ausmaß von 15% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers. Der Beschwerdeführer hatte im vorausgehenden Administrativverfahren vorgebracht, dass er durch das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung zugunsten seiner in finanzielle Schieflage geratenen Gesellschaft seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Geschäftsführerbezüge) sichern habewollen. Seine Beteiligung an der Gesellschaft in Höhe von 15% erweise sich von derart untergeordneter Bedeutung, dass diese für den Werbungskostencharakter der Bürgschaftszahlung unschädlich sei.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde als unbegründet ab und führte in rechtlicher Hinsicht dazu wörtlich Nachstehendes aus:

"[...] Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften. 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. das hg. Erkenntnis vom 24. September 2007, 2005/15/0041). Geht ein Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, zu Gunsten dieser Gesellschaft eine Bürgschaft ein, so ist zu prüfen, ob die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Wenn dies der Fall ist, wovon im Allgemeinen auszugehen ist, dann sind die Aufwendungen auf Grund des Schlagendwerdens der Bürgschaft nicht als Werbungskosten anzusehen.

Nach Ausweis des Verwaltungsaktes hat die GmbH, bei der der Beschwerdeführer beteiligt war, und zu der er in einem Dienstverhältnis gestanden ist, den Beschwerdeführer und zwei weitere Gesellschafter im Abstattungskreditvertrag vom 22. März 1996 zur Sicherstellung der Bank als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB genannt. Mit Bürgschaftsvertrag vom 9. März 2001 übernahm der Beschwerdeführer gegenüber der Bank für einen weiteren der GmbH erteilten Kredit die Haftung als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB.

Wenn die belangte Behörde bei dieser Sachlage davon ausgegangen ist, dass die Bürgschaftszahlungen des Beschwerdeführers im Streitjahr durch seine Beteiligung als Gesellschafter veranlasst sind, ist das nicht rechtswidrig. Die rechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde entspricht der zitierten hg. Rechtsprechung, von der abzugehen der Beschwerdefall keinen Anlass bietet. Auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Verhältnis zwischen seiner Beteiligungshöhe und der Höhe der übernommenen Bürgschaftsverpflichtung, lässt für sich allein keine andere Beurteilung zu. Diesem Umstand alleine kann nicht entnommen werden, dass die Übernahme der Bürgschaft durch den Beschwerdeführer ausschließlich beruflich veranlasst war. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren weder behauptet, geschweige denn nachgewiesen, dass er die Bürgschaftsverpflichtung auf Grund einer Abmachung mit dem Arbeitgeber (der GmbH) eingegangen ist, um dadurch den Fortbestand der GmbH (seines Arbeitgebers) und damit seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu sichern. Das wiedergegebene Vorbringen im Verwaltungsverfahren musste die belangte Behörde nicht zum Anlass nehmen, weitere Ermittlungen über den Werbungskostencharakter der gegenständlichen Bürgschaftsübernahme vorzunehmen, weil dem Vorbringen eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme einer Garantenstellung nicht entnommen werden konnte."

Aus dem soeben zitierten Erkenntnis geht in aller Deutlichkeit hervor, dass bei der Beurteilung der Frage der Abzugsfähigkeit von aus dem Titel einer übernommenen Bürgschaftsverpflichtung resultierenden Zahlungen, das Beteiligungsausmaß des

Gesellschafter-Geschäftsführers an seiner Kapitalgesellschaft nicht entscheidungswesentlich ist. Die verwaltungsgerichtliche Judikatur differenziert somit nicht, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer zu über oder zu unter 25% an der Gesellschaft beteiligt ist.

Durch den Verweis auf dieses Erkenntnis kann demnach für den Bf. nichts gewonnen werden.

Wie der Gerichtshof in ständiger Judikatur ausführt - und diese Rechtsansicht bezieht sich nunmehr nach Ergehen des Erkenntnisses 2008/13/0335 unmissverständlich auch auf nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer - stellt die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge lediglich eine Folge des Fortbestandes der Gesellschaft dar. In erster Linie ist es Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern (VwGH 24.09.2004, 2005/15/0041). Übernimmt ein Gesellschafter Verpflichtungen seiner Kapitalgesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlage zu werten. Es ist zu prüfen, ob die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Wenn dies der Fall ist, wovon im Allgemeinen auszugehen ist, dann sind die Aufwendungen auf Grund des Schlagendwerdens der Bürgschaft nicht als Werbungskosten anzusehen.

Nach Ansicht der Richterin wurde jedenfalls in Berufung/Beschwerde und Vorlageantrag seitens des Bf. kein Vorbringen erstattet, dass ein Abweichen von dieser Vermutung rechtfertigen würde. Es wurde lediglich auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.05.2010, 2008/15/0335, verwiesen, welches einen Werbungskostenabzug aber wie oben dargestellt ausschließt.

Mit Beschluss wurde dem Bf. vorgehalten, dass auch im gegenständlichen Fall aufgrund dieser Entscheidung des VwGH entscheidungsrelevant sein werde, ob die Bürgschaftsübernahme durch das Gesellschaftsverhältnis oder das Dienstverhältnis veranlasst ist.

Für das Vorliegen einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (wovon lt. VwGH im Allgemeinen auszugehen ist) sprechen nach Ansicht der Richterin im konkreten Fall folgende Punkte:

- 1) Der Bf. war zwar „nur“ zu 20 % an der Gesellschaft beteiligt, die übrigen 80 % waren aber im Besitz seiner (damaligen) Frau. Die Kapitalgesellschaft war demnach in Familienbesitz.
- 2) Es ist Aufgabe der Gesellschafter einer in ihrer Existenz bedrohten Kapitalgesellschaft, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern. Es ist nicht Aufgabe des Geschäftsführers, für die Kredite eine Kapitalgesellschaft persönliche Haftungen zu übernehmen. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Arbeitnehmer (auch Geschäftsführer) Haftungen für Verbindlichkeiten des Arbeitgebers übernehmen (VwGH 28.10.10, 2007/15/0040).
- 3) Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist eine Folge des Fortbestandes der Gesellschaft.

Diesbezüglich brachte der Bf. im Schreiben vom 17.5.2021 nunmehr vor, der Kredit habe seinerzeit nur der Liquidität gedient und das Risiko sei für ihn gering gewesen, er sei davon ausgegangen, dass eine Inanspruchnahme nicht zu erwarten sei. Die Haftung sei durch internationale Krisen und eine anfangs schnelle Expansion im Jahr 2011 schlagend geworden.

Nach Ansicht der Richterinnen können diese Einwände an den obenstehenden Überlegungen nichts ändern. Eine falsche Risikoeinschätzung und eine nicht vorhersehbare wirtschaftliche Entwicklung sind typische Unternehmerwagnisse, die eben darauf hinweisen, dass der Ursprung der Bürgschaft in der Gesellschafterstellung liegt, nicht im Arbeitsverhältnis.

Daran vermag auch die vorgelegte Haftungserklärung zwischen Gesellschaft und Geschäftsführung nichts zu ändern.

Die Lohnsteuerrichtlinien, an die das Bundesfinanzgericht nicht gebunden ist aber als Auslegungsbehelf dienen, führen in RZ 338 aus: Aufwendungen des Arbeitnehmers aus einer Bürgschaftsübernahme zugunsten des Arbeitgebers sind dann abzugsfähig, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war, wie zum Beispiel im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen.

Der Bf. führte aber aus, die Haftungserklärung sei schon im Dienstvertrag vereinbart worden und der Kredit habe der Liquidität gedient.

Da auch die Regelung der Lohnsteuerrichtlinien nicht für eine berufliche Veranlassung der Haftungsübernahme spricht, war die Beschwerde abzuweisen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung orientiert sich an der Rechtsprechung des VwGH, insbesondere VwGH 2008/15/0335 vom 20. Mai 2010. Eine ordentliche Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 25. Mai 2021