



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Adalar Schwab, 7400 Oberwart, Schulgasse 7, vom 17. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vom 28. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr JD (der Berufungswerber, Bw.) war Gesellschafter und Geschäftsführer der T. GesmbH. und bezog bis 1999 nichtselbständige Einkünfte als Geschäftsführer. Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. März 1993 gegründet. Die Gesellschafter waren JD (25%), ME (25%), GT (2%), und MF (48%). Am 15. Mai 2002 erfolgte im Firmenbuch die amtswegige Löschung der T. GesmbH.

Ab dem Jahr 2002 erklärte der Bw. gewerbliche Einkünfte aus der Filmproduktion. Des weiteren machte er 2002 außergewöhnliche Belastungen aus der Inanspruchnahme der Haftung als Kreditbürge geltend wie folgt (Euro-Beträge):

Rate Raiffeisenkasse	1.149,00
Rate Raiffeisenkasse	7.267,28
Rate Erste	3.633,73
Rate Finanzamt	993,61
Zahlung Gebietskrankenkasse	117,10
Summe	<u>13.160,72</u>

Bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2002 wurden die angeführten Kosten für den außergerichtlichen Ausgleich jedoch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid Berufung und führte aus, er sei Gesellschafter und Geschäftsführer der T. GesmbH. gewesen. Er habe bereits bei Gründung der Gesellschaft, sowie bei den betriebsnotwendigen Investitionskrediten zur Begründung bzw. zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes eine persönliche Ausfallhaftung übernehmen müssen. Bei Kleinunternehmen sei es eine übliche Bankpraxis, dass für sämtliche Kredite der Gesellschaft die Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft persönlich die Haftung zu übernehmen haben, ansonsten würde es nicht zur Kreditgewährung kommen. Ohne entsprechende finanzielle Fremdmittel hätte die Gesellschaft weder den Betrieb aufnehmen können, noch den Betrieb durch Jahre hindurch fortführen können. Nur durch die Haftungsübernahme habe er seine Geschäftsführerfunktion mit den entsprechenden Gehaltsbezügen aufrecht erhalten. Insofern sei die Haftungsübernahme zur Sicherung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erforderlich.

Wegen finanzieller Schwierigkeiten der GesmbH hätten die Banken die Kredite aufgekündigt und ihn als Geschäftsführer in Anspruch genommen. Er habe mit den Banken sowie mit dem Finanzamt entsprechende Zahlungsvergleiche abschließen können, die ihm ermöglichten, einen persönlichen Konkurs abzuwehren. Nur dadurch sei er in der Lage, weiterhin selbständig tätig zu sein und entsprechende Einkünfte zu erzielen, die ihm auch ermöglichen, diese Haftungsverbindlichkeiten zu erfüllen.

Er beantrage daher unter Hinweis auf VwGH vom 10.9.1987, 86/13/0149, die Zahlungen aus dem außergerichtlichen Ausgleich nach der T. GesmbH. als nachträgliche Werbungskosten bei der Einkommensteuerveranlagung für 2002 zu berücksichtigen.

Beigelegt sind der Berufung ein Schreiben der Erste Bank vom 29. Oktober 2001 (samt Zahlungsbestätigung), in dem betreffend einer aushaftenden Forderung von 1.162.513,00 S bei Bezahlung von 250.000,00 S in 5 Jahresraten à 50.000,00 S die Entlassung aus der Haftung des Bw. vereinbart wird. Aus weiteren Schreiben (samt Zahlungsbestätigungen) der Raiffeisenbank A vom 10. September 2001, der Raiffeisenbank B vom 30. August 2001 sowie des Finanzamtes vom 9. November 2001 sind Vereinbarungen über Jahresraten von 15.800,00 S, 100.000,00 S und 13.672,00 S als Ausgleichszahlungen ersichtlich.

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte aus:

Der Bw. habe die Aufwendungen für die Inanspruchnahme als persönlich Haftender vorerst als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung sei jedoch verwehrt worden (VwGH 26.9.1985, 85/14/0116, UFSL vom 30.12.2003, RV/0415-L/03).

Nunmehr werde die Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten begehrt. Der Darstellung in der Berufung sei entgegenzuhalten, dass zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung auch nachträgliche Aufwendungen gehören, wenn sie durch das Gesellschafts-

verhältnis veranlasst sind, d.h., übernimmt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, sind die ihm daraus erwachsenen Kosten als Gesellschaftereinlage zu werten, die ebenso wenig als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wie andere Geld- oder Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Solche Einlagen können auch nicht in Betriebsausgaben (Werbungskosten) des Gesellschafters umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen, um den Fortbestand seiner Einkünfte als Geschäftsführer zu sichern (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162).

Auch der UFS habe in mehreren Entscheidungen bestätigt, dass einkommensteuerrechtlich nicht zu differenzieren sei, ob Gesellschafter ihre Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstatten, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob erst später Einlagen getätigt werden oder ob schließlich der Gesellschafter-Geschäftsführer als Bürge und Zahler für Schulden der GesmbH in Anspruch genommen wird. Eine einkommensteuerrechtliche Geltendmachung solcher Inanspruchnahmen sei wegen des Zusammenhanges mit dem Gesellschaftsanteil nicht möglich, da hier von einer nachträglichen Einlage auszugehen sei.

Der Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und entgegnete zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, dass dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des VwGH ein anderer Sachverhalt zugrunde liege, als in diesem Berufungsverfahren. Der VwGH habe über die Übernahme laufender Aufwendungen der GesmbH durch den Geschäftsführer entschieden und habe dies verneint. Im gegenständlichen Fall handle es sich jedoch nicht um Aufwendungen, die der GesmbH zuzurechnen seien, sondern um nachträgliche Aufwendungen aus einem notwendigen außergerichtlichen Vergleich.

Ergänzend sei festzustellen, dass die T. GesmbH. nahezu ausschließlich Dienstleistungen als Kamerateam für den ORF erbracht habe. In geringem Umfang seien eigene Werbespots bzw. Filme produziert worden. Von vornherein sei die Gründung der GesmbH nicht in der Absicht Kapitaleinkünfte zu erzielen erfolgt, sondern die Betreiber (Gesellschafter) haben persönliche Dienstleistungen ohne namhaftes Fremdpersonal auf den Markt gebracht. Es könne behauptet werden, dass ausschließlich das Erzielen von Erwerbseinkünften durch Erbringung von Dienstleistungen der geschäftsführenden Gesellschafter geplant gewesen sei. Die Tätigkeit des Bw. sei nahezu ausschließlich die Kameraführung anlässlich der Reportagen durch den ORF gewesen. Er habe Einkünfte als Geschäftsführer daher nicht für Verwaltungstätigkeiten und für die Führung einer Kapitalgesellschaft erzielt, sondern in erster Linie durch seine produktive Tätigkeit. Insoferne bestehe zwischen der Haftungsübernahme für die Investitionskredite (Anschaffung der notwendigen technischen Ausrüstung) ein unmittelbarer enger Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, mit

anderen Worten, die Gesellschaft sei nur gegründet worden, um den Gesellschaftern eine Beschäftigung zu bieten.

Die Aufwendungen aus der Erfüllung der Vergleiche haben aber auch einen direkten Zusammenhang mit den derzeitigen Einkünften des Bw. aus seiner nunmehrigen selbstständigen Tätigkeit als Einzelunternehmer. Der Abschluss des außergerichtlichen Vergleiches sei zur Abwendung eines persönlichen Konkurses erfolgt. Derzeit sei der Bw. als Kameramann für den ORF im Werkvertrag tätig. Hierfür sei eine aufrechte Gewerbeberechtigung erforderlich gewesen, sonst wäre ein solcher Werkvertrag nicht abgeschlossen worden. In Konkurs befindliche Personen würden jedoch keine Gewerbeberechtigung erhalten. Insoweit sichern die Zahlungen aus dem Vergleich den Bestand des derzeitigen Auftragsverhältnisses zum ORF, aus welchem der Bw. seine Einkünfte beziehe. Die laufenden Zahlungen würden daher keine nachträglichen Gesellschaftereinlagen darstellen, sondern seien Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der seinerzeitigen und derzeitigen Einkünfte.

Im übrigen können die gegenständlichen Kosten sehr wohl auch außergewöhnliche Belastungen darstellen. Die Voraussetzungen des § 34 EStG seien gegeben. Die Zwangsläufigkeit der Haftungsübernahme würde vorliegen, da die Schaffung der Einkunftsquelle nach den gegebenen wirtschaftlichen Voraussetzungen ohne persönliche Haftungsübernahme nicht möglich gewesen wäre. Mangels entsprechender Eigenmittel habe die Einkunftsquelle nur durch Kreditaufnahme geschaffen werden können. Die involvierten Banken hätten die Kredite nur unter dieser Voraussetzung genehmigt, das Finanzamt habe den Geschäftsführer mittels Haftungsbescheides zur Zahlung verpflichtet. Insofern könne somit von einer freiwilligen Übernahme einer Bürgschaft nicht gesprochen werden. Die Außergewöhnlichkeit und die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit können auf Grund des Sachverhaltes und der Einkommensverhältnisse außer Streit gestellt werden. Dies gelte, soweit die Subsidiarität zur Geltung komme.

In seinem Erkenntnis vom 26.9.1985, 85/14/0116 und vom 12.6.1985, 84/13/0100, stelle der VwGH fest, dass die Bürgschaftsübernahme durch den Gesellschafter- Geschäftsführer einer GesmbH ein unternehmergleiches Wagnis darstelle. Nach Meinung des VwGH würde das Subsidiaritätsprinzip somit nicht zur Anwendung gelangen, weil eben ein unmittelbarer unternehmerischer Zusammenhang bestehe. Wenn ein Steuerpflichtiger ein Unternehmerwagnis trage, so stellen die diesbezüglichen Aufwendungen Betriebsausgaben (Werbungskosten) dar. Jedenfalls seien diese Aufwendungen nicht der privaten Sphäre zuzurechnen. Da es sich bei den vorliegenden Aufwendungen auch nicht um Zahlungen zur Erhaltung des Kapitalstammes handle (ein solcher Kapitalstamm sei nicht mehr vorhanden), sondern um Aufwendungen zur Aufrechterhaltung der Einkünfte als Einzelunternehmer, seien diese Aufwendungen auch nicht Gesellschaftereinlagen gleichzuhalten. In seinem Erkenntnis vom 10.9.1987, 86/13/0149, qualifiziere der VwGH die Zahlungen aus der Schuldübernahme

des ehemaligen Geschäftsführer einer GesmbH. als nachträgliche Werbungskosten zu seinerzeitigen Einkünften als Geschäftsführer.

Da die gegenständlichen Aufwendungen jedenfalls nicht der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen seien, wäre unter Umständen zu prüfen, ob es sich um aktivierungspflichtige Aufwendungen zur Erreichung und Erhaltung der Gewerbeberechtigung handle, die im Wege der AfA geltend zu machen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war Gesellschafter-Geschäftsführer der T. GesmbH. und musste im Zuge von Kreditaufnahmen durch die Gesellschaft als Bürge die persönliche Ausfallhaftung übernehmen. Wegen finanzieller Schwierigkeiten der Gesellschaft wurde der Bw. von den Banken als Kreditbürge und vom Finanzamt mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen und hatte 2002 auf Grund von Zahlungsvergleichen Aufwendungen von insgesamt 13.160,72 € zu tragen. Strittig ist, ob diese Zahlungen steuerliche Berücksichtigung finden können.

Nachträgliche Werbungskosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendung zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Der Bw. sieht in der Haftungsübernahme eine Maßnahme zur Sicherung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer, da die Kreditaufnahme zur Begründung und Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes der Gesellschaft notwendig gewesen sei und ohne Haftungsübernahme durch ihn als Gesellschafter-Geschäftsführer eine Kreditgewährung durch die Banken nicht erfolgt wäre. Die Gründung der Gesellschaft sei ausschließlich zur Erzielung von Erwerbseinkünften der Gesellschafter durch deren persönliche Dienstleistungen erfolgt, nicht aber zur Erzielung von Kapitaleinkünften.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung die Übernahme einer Bürgschaft und damit zusammenhängende Zahlungen eines Gesellschafter- Geschäftsführer grundsätzlich nicht beruflich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Sie entziehen sich damit einem Abzug als Werbungskosten, weil eine Gesellschaftereinlage vorliegt (*Doralt*, EStG, § 16 Tz. 220 „Bürgschaften“, VwGH 18.12.2001, 2001/15/0060, VwGH 31.3.2004, 2004/13/0021).

Im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0252, betont der VwGH, dass bei einer vom Gesellschafter- Geschäftsführer geleisteten Zahlung an die Bank wegen Androhung einer strafrechtlichen Belangung des Geschäftsführer der rechtliche Grund für die Zahlung in nichts anderem gelegen sei als in der seinerzeit eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung. Die Annahme einer als „Ausfluss der Geschäftsführer-Tätigkeit“ gesehenen Zahlung sei rechtlich verfehlt. Das Beschwerdevorbringen über die Erforderlichkeit der Leistung dieses Betrages zur Abwendung einer strafrechtlichen Verfolgung stelle inhaltlich nur ein Motiv dar, welches

den Geschäftsführer dazu bewogen haben mag, die Ansprüche der Bank unverzüglich zu erfüllen. Solche Bürgschaftszahlungen würden in der Gesellschafterposition wurzeln und seien deswegen einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführer-Einkünften nicht zugänglich.

Wie auch vom Finanzamt schon ausgeführt wurde, ist einkommensteuerrechtlich nicht zu differenzieren, ob der Bw. seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob erst später Einlagen getätigt werden oder ob er schließlich als Bürge und Zahler für Schulden der Gesellschaft in Anspruch genommen wird, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen (VwGH 7.9.1993, 90/14/0028).

Bezieht man diese rechtlichen Ausführungen auf den gegenständlichen Fall, so bedeutet dies, dass ein Abzug der Zahlungen des Bw. als nachträgliche Werbungskosten zu den Einnahmen als Geschäftsführer nicht in Betracht kommt. Denn die Übernahme der Bürgschaften durch den Bw. ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und diene wirtschaftlich in erster Linie der Gründung und dem Fortbestand der GesmbH. Ein Konnex zu den (ehemaligen) nichtselbständigen Einkünften als Geschäftsführer ist nur indirekt gegeben. Das Motiv für die Gründung der Gesellschaft (nach dem Vorbringen des Bw. die Schaffung von Arbeitsplätzen für ihn bzw. Mitgesellschafter, nicht jedoch das Erzielen von Kapitaleinkünften durch die Gesellschafter) ist für die Qualifikation der Zahlungen als nachträgliche Gesellschaftereinlage nicht relevant.

Wenn der Bw. meint, das vom Finanzamt erwähnte Erkenntnis des VwGH 24.1.1990, 86/13/0162, betreffe einen anderen Sachverhalt, so ist dem zu entgegnen, dass auch im vorliegenden Fall vom Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen der Gesellschaft übernommen wurden. Das Erkenntnis ist daher sehr wohl anwendbar unabhängig davon, dass in dem dort zu Grunde liegenden Fall die Gesellschaft fortbestand und hier Aufwendungen erst nach Beendigung der Gesellschaft anfielen.

Auch vermag die vom Bw. zitierte VwGH-Entscheidung vom 10.9.1987, 86/13/0149, sein Vorbringen nicht zu bekräftigen. Denn es ging in diesem Erkenntnis um § 65 EStG in einer für 1983 geltenden Fassung (welche für das Jahr 2002 nicht anwendbar ist) und die Eintragung von sogenannten Nachwerbungskosten auf der Lohnsteuerkarte eines lediglich in einem einzigen Dienstverhältnis stehenden Arbeitnehmers. Somit lag diesem Erkenntnis kein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde.

Ebensowenig können die Ausführungen des Bw. über die Bürgschaftsübernahme des Gesellschafter-Geschäftsführer als „unternehmensgleiches Wagnis“ der Berufung zum Erfolg verhelfen. Denn die vom Bw. dazu zitierten Erkenntnisse des VwGH vom 26.9.1985, 85/14/0116 und vom 12.6.1985, 84/13/0100, betrafen die Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer, welche wegen

des Fehlens der geforderten Zwangsläufigkeit nicht gegeben war, da eine Bürgschaftsübernahme als unternehmensgleiches Wagnis zu werten sei.

Der Schlussfolgerung des Bw., dass er daher als Unternehmer anzusehen sei und seine Aufwendungen als Betriebsausgaben (Werbungskosten) zu qualifizieren seien, da sie jedenfalls nicht der privaten Sphäre zuzurechnen seien, kann nicht gefolgt werden. Denn der VwGH wollte mit seinen Äußerungen zur Zwangsläufigkeit bei außergewöhnlichen Belastungen keineswegs Aussagen zur Betriebsausgaben(Werbungskosten-)qualifikation von Zahlungen tätigen oder feststellen, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer durch eine Bürgschaftsübernahme zum Unternehmer wird. Vielmehr wollte der VwGH damit ausdrücken, dass das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung dem Wagnis gleicht, das ein Unternehmer eingeht.

Was die Haftungszahlungen an das Finanzamt betrifft, so gelten diese wie die Bürgschaftszahlungen als Einlage in die Gesellschaft und stellen auf keinen Fall Werbungskosten dar (SWK-Sonderheft GMBH-Geschäftsführer, IX Pkt. 9.16.).

Betriebsausgaben:

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

Der Bw. meint, die Aufwendungen aus der Erfüllung der Vergleiche hätten auch einen direkten Zusammenhang mit den derzeitigen Einkünften als Einzelunternehmer, da mit den strittigen Zahlungen eine Abwendung des persönlichen Konkurses erfolgt sei. Dies sei Voraussetzung für die Erlangung einer Gewerbeberechtigung gewesen. Die aufrechte Gewerbeberechtigung sei wiederum Voraussetzung eines Werkvertrages mit dem ORF, von welchem er seine Einkünfte beziehe.

In rechtlicher Hinsicht gelten dazu ebenfalls die obigen Ausführungen zu den Werbungskosten: Wegen der Veranlassung der strittigen Zahlungen durch das Gesellschafterverhältnis ist eine Qualifikation als Betriebsausgaben ebenso wenig möglich wie als Werbungskosten.

Darüber hinaus sind die Vergleichszahlungen auf Grund der rechtlichen Verpflichtung aus den Bürgschaftsübernahmen erfolgt. Aufwendungen aus einer Bürgschaftsübernahme sind jedoch nur abzugsfähig, wenn die Bürgschaftsübernahme betrieblich veranlasst war (*Doralt*, § 4 Tz 330 „Bürgschaften“).

Die Bürgschaftsübernahme war jedoch zweifellos nicht durch die spätere Tätigkeit des Bw. als Einzelunternehmer (und somit nicht betrieblich) veranlasst, sondern wie oben ausgeführt durch die damalige Gesellschafterstellung.

Ein Abzug der strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben des Jahres 2002 hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt daher nicht in Betracht, auch wenn die Vermeidung

eines persönlichen Konkurses und die Erlangung des Gewerbescheins ein Beweggrund für den Abschluss der Vergleiche gewesen sein mag und nicht bestritten wird, dass die Zahlungen für den Abschluss des Werkvertrages mit dem ORF indirekt von Vorteil gewesen sein mögen. Dazu wird nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.8.2004, 99/13/0252, verwiesen: Der rechtliche Grund für die Zahlung ist die seinerzeit eingegangene Bürgschaftsverpflichtung, das inhaltliche Motiv der unverzüglichen Zahlung ist unbeachtlich.

AfA für Gewerbeschein:

Abschließend regt der Bw. an alternativ zu prüfen, ob es sich bei seinen Zahlungen um aktivierungspflichtige Aufwendungen zur Erreichung und Erhaltung der Gewerbeberechtigung handle, die im Wege der AfA geltend zu machen wären.

Da es sich bei der AfA ebenfalls um Betriebsausgaben handelt, gelten obige Ausführungen zu den Betriebsausgaben. Auch im Wege der AfA kann keine steuerliche Berücksichtigung erfolgen.

Außergewöhnliche Belastungen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen, sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Da weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten (noch Sonderausgaben) vorliegen, ist schließlich zu prüfen, ob der Abzug der strittigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zulässig ist.

Nach Meinung des Bw. ist eine Zwangsläufigkeit der Haftungsübernahme gegeben, da mangels entsprechender Eigenmittel die Schaffung der Einkunftsquelle nur durch Kreditaufnahme möglich gewesen sei und die Kredite nur unter der Voraussetzung der Haftungsübernahme vergeben worden seien. Das Finanzamt habe ihn mittels Haftungsbescheides zur Zahlung verpflichtet.

Von Lehre und Rechtsprechung wurde zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung wiederholt Stellung genommen:

Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen (*Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke*, EStG, § 34 Anm. 28). Dies bedeutet, dass nicht die aus der Schuldübernahme resultierende Rückzahlung die im § 34 EStG geforderten Kriterien erfüllen muss, sondern die dieser Rückzahlung zu Grunde liegende Verpflichtung. Aus welchen Gründen auch immer der Steuerpflichtige in weiterer Zukunft aus

der übernommenen Haftung in Anspruch genommen und letztendlich zur Rückzahlung verpflichtet wird, ist nicht relevant.

Die Übernahme einer Bürgschaft, die der Gesellschafter (Geschäftsführer) einer GesmbH. zu Gunsten der GesmbH. eingeht, stellt bei dessen Inanspruchnahme als Bürge keine außergewöhnliche Belastung dar, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer im Fall der Bürgschaftsübernahme ein Wagnis übernimmt, das dem eines Unternehmers gleicht, was eine Zwangsläufigkeit ausschließt (z.B. VwGH 12.6.1985, 84/13/0100, VwGH 13.10.1987, 86/14/0007, VwGH 2.3.1993, 93/14/0018, VwGH 10.9.1998, 93/15/0051, Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG § 34 Anm. 78).

Wenn der Gesellschafter als Bürge für Schulden der Gesellschaft herangezogen wird, ohne sich bei dieser regressieren zu können, stellen diese Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung dar, weil es sich dabei um eine Kapitalanlage handelt. Letztlich handelt es sich dabei um Vermögenseinbußen im Bereich von Kapitalanlagen, die im Privatvermögen gehalten werden (VwGH 5.7.1988, 85/14/0111).

§ 34 wurde nicht zu dem Zweck geschaffen, wirtschaftliche Misserfolge mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (VwGH 6.11.1991, 89/13/0093).

Im Sinne dieser Rechtsprechung ist daher auch im vorliegenden Fall keine außergewöhnliche Belastung gegeben. Die vom Bw. behauptete Zwangsläufigkeit der Haftungsübernahme liegt nicht vor. So hat der VwGH in einem ähnlichen Fall festgestellt, dass weder der Umstand, dass die Hingabe von Darlehen seitens der Gläubigerbanken regelmäßig von der Übernahme der persönlichen Haftung der Gesellschafter (von GesmbH.) für Gesellschaftsschulden abhängig gemacht werde, noch der Umstand, dass der Beschwerdeführer keine andere Möglichkeit gehabt hätte, als durch seine Bürgschaft für die Gesellschaft eine „Darlehensgewährung zu erzielen“, tatsächliche Gründe für einer Zwangsläufigkeit darstellen. Darunter seien nur solche in der Person des Steuerpflichtigen gelegenen Gründe zu verstehen, die ihn unmittelbar betreffen (VwGH, 2.3.1993, 93/14/0018).

Hinsichtlich der Inanspruchnahme durch das Finanzamt mittels Haftungsbescheid sei bemerkt, dass bei Bezahlung von Steuerschulden, für die der Steuerpflichtige nach § 9 BAO (Vertreterhaftung) in Anspruch genommen wird, ebenso wie bei Bezahlung selbst geschuldeter Abgaben das in § 34 EStG geforderte Merkmal der Außergewöhnlichkeit nicht erfüllt ist (*Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke*, EStG § 34 Anm. 78, Stichwort "Steuern").

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 9. Juni 2005