



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Gabriela Hebenstreit, Dr. Johannes Dock und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw. , AdrneuBw, vertreten durch Steuerber, AdrSteuerber, vom 10. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes F, vertreten durch FAVetr, vom 12. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 29. Juli 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer für das Jahr 2003 durchgeführten **Betriebsprüfung** traf der Betriebsprüfer im Betriebsprüfungsbericht folgende Feststellung:

Tz. 1 Haftung

Inanspruchnahme

Herr Bw. hat als Geschäftsführer der Firma X GmbH mit Bürgschaftsvertrag vom 7.2. bzw. 22.2.2000 die Haftung als Bürge und Zahler für Kredite an die Firma bis zum Höchstbetrag von € 109.009,25 übernommen.

Im Zusammenhang mit der Bürgschaft ergibt sich folgender Sachverhalt:

Um die Kosten der Firmenauflösung und des Abbruchs des Gebäudes in A zumindest teilweise zu decken werden die Parzellen Nr1 und Nr2 veräußert.

Wobei bereits ein Teil dieses Areals an die Firma Y verkauft wurde. Um den Verkauf zu ermöglichen, mussten die zwei Weggrundstücke Nr3 und Nr4, die sich im Besitz der Weggenossenschaft A befanden, durch Herrn Bw. erworben werden.

Herr Bw. erstand diese Grundstücke zum Preis von € 50.106,95 und trat sie an die Firma X GmbH ab.

Weiters hatte Herr Bw. eine Entschädigungszahlung in Höhe von € 50.000,00 an den Vermieter Name1 im Ort1 für die Auflösung des Mietvertrages des Einrichtungshauses im Ort1 zu leisten. Zu diesen Leistungen wurde Herr Bw. als geschäftsführender Gesellschafter von der Bank Ort2 als Bürge und Zahler herangezogen.

Aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 7.9.1993, 90/14/0028 und VwGH 23.5.1996, 94/15/0069 geht folgende Feststellung hervor:

„Die Übernahme der Haftungen (und in der Folge der Schulden der GmbH) durch den Gesellschafter-Geschäftsführer dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der nichtselbständigen Einkünfte.

Ob es sich bei diesen Einkünften des Gesellschafters einkommensteuerrechtlich um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit handelt, ändert an dieser Beurteilung nichts, zumal auch hier die Übernahme derartiger Haftungen primär mit der Gesellschafterstellung zusammenhängt. Die Haftung als Ausgabe ist daher nicht anzuerkennen.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit geschäftsführender Gesellschafter:

Inanspruchnahme Haftung:

vor Bp – 104.815,50

nach Bp 0,00

Differenz 104.815,50

Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003**, der im Anschluss an die Betriebsprüfung am 12. Mai 2005 erlassen worden ist, wurden die vom Bw. erklärten negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € -104.815,50 nicht zum Ansatz gebracht.

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde **Berufung** erhoben, die im Wesentlichen Folgendermaßen begründet wurde:

Wesentlich ist die Frage, ob Herr Bw. die Bürgschaft als Geschäftsführer oder als Gesellschafter übernommen hat. Die Annahme der Behörde, die Übernahme der Haftung durch den geschäftsführenden Gesellschafter diene wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH. und nur indirekt der Erhaltung der nicht selbständigen Einkünfte ist keineswegs schlüssig. Die Gläubigerbank hat mit Herrn Bw. ausdrücklich als Geschäftsführer und nicht als Gesellschafter den Bürgschaftsvertrag geschlossen.

Anlass war die im Jahr 2000 beabsichtigte Erweiterung der X GmbH, um den Standort Ort1. Mit der Bürgschaft wollte die Bank sicherstellen, dass Herr Bw. als Geschäftsführer mit voller Kraft hinter dieser Expansion steht. Das beweist auch die Relation der zugesagten Bürgschaft von ATS 1.500.000,-- (€ 109.009,25) zum gesamten Kreditvolumen der X GmbH bei der Bank von ca. ATS 80.000.000,--. Die Bürgschaft erstreckt sich somit über 1,88 % der Kredite. Die Feststellung der Behörde, die Bürgschaftszusage diene in erster Linie dem Fortbestand der GmbH ist daher keineswegs schlüssig, sondern schlicht und einfach falsch. Es fehlt sogar die Begründung, warum aus der Bürgschaft als Geschäftsführer gemäß erster Satz TZ 1 der Feststellungen des BP-Berichtes eine Haftung als Gesellschafter geworden sein soll. Ein weiterer Beweis, dass die Bank Herrn Bw. nur als Geschäftsführer zur Haftung herangezogen hat, liegt in der Tatsache, dass die übrigen Gesellschafter keinerlei Haftungserklärungen abgegeben haben.

Zu den angeführten VwGH Erkenntnissen ist Folgendes zu bemerken:

Im Erkenntnis vom 07.09.1993, hat der ehemalige Geschäftsführer nach Beendigung seiner Tätigkeit sämtliche Schulden der Firma übernommen.

Im Erkenntnis vom 23.05.1996 hat der geschäftsführende Gesellschafter rückwirkend auf

Teile seines in den Vorjahren bezogenen Gehaltes verzichtet und diese rückbezahlt, um die GmbH zu sanieren. In beiden Fällen sind keine Parallelen zur Bürgschaft durch den Steuerpflichtigen zu erkennen.

Ich verweise aber auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2000, Zahl 95/14/0048, in dem Schadenersatzleistungen sehr wohl als Betriebsausgaben, bzw. Werbungskosten anerkannt wurden. Wesentlich ist, dass keinerlei private Veranlassung gegeben ist. Eine private Veranlassung der Bürgschaft ist im gegenständlichen Fall zur Gänze auszuschließen. Zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft war das Scheitern der geplanten Expansion nicht vorherzusehen und die Bürgschaft diente sehr wohl der Erhaltung und Sicherung der Einkünfte als Geschäftsführer.

Zusätzlich möchte ich Verfahrensmängel geltend machen.

Die Ansicht der Behörde wurde vom Prüfer Herrn Name2 erstmals anlässlich der Schlussbesprechung vorgetragen. Eine Diskussion darüber war nicht möglich, da sich der Prüfer auf die Ansicht seines Vorgesetzten Herrn AD Nam3 berufen hat, der jedoch entgegen der Unterschrift am Protokoll der Schlussbesprechung an dieser nicht teilgenommen hat. Es war daher nicht möglich, den eigenen Standpunkt darzulegen. Darin liegt eine Verletzung des Parteiengehörs.

Ich beantrage daher die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003.

Über Anforderung des Finanzamtes legte der Berufungswerber am 27. Juni 2005 folgende Unterlagen vor:

„Vereinbarung“ vom 23. Februar 2000:

abgeschlossen zwischen Hr. Bw. , geb. xxyyzzzz, Geschäftsführer, AdrBw und Bank NameundAdr..

Mit Bürgschaftsvertrag vom 7.2.2000 bzw. 22.2.2000 hat Hr. Bw. die Bürge- und Zahlerhaftung gem. § 1357 ABGB bis zu einem Höchstbetrag von S 1.500.000,-- übernommen. Die gesamte Bürgschaft dient als Sicherheit für die nachstehend angeführten Kredite: Konto Nummern xxx, yyy, zzz und kkk.

Wir verpflichten uns, nach gänzlicher Abdeckung der auf Konto Nr. yyy und Konto Nr. zzz eingeräumten Einmalbarkredite Hr. Bw. aus seiner mit Vertrag vom 7.2.2000 bzw. 22.2.2000 übernommenen Bürge- und Zahlerhaftung gem. 1357 ABGB zu entlassen.

Bürgschaftsvertrag gemäß § 1357 ABGB vom 7. Februar 2000:

Die Bank NameundAdr. , im folgenden kurz „Bank“ genannt, hat an X GmbH, im folgenden kurz „Kreditnehmer“ genannt, mit Vertrag (Ausfertigung am 7.02.2000) auf Konto xxx ein(en) Darlehen/Kredit, im folgenden als „Kredit“ bezeichnet, über ATS 10.000.000,00 (= EUR 726.728,34) gewährt.

1. Zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche aus Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, die aus der Inanspruchnahme dieses Kredites, sowie aus allen darüber hinaus mit dem Kreditnehmer und dessen Gesamtrechtsnachfolger einzeln oder gemeinsam abgeschlossenen und künftig abzuschließenden, im Inland beurkundeten Kreditverträgen (ausgenommen Lombarddarlehensverträgen) erwachsen sind oder noch erwachsen werden, übernimmt

Bw. , geb. xxyyzzzz , AdrBw ,

die Haftung als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB zu den nachstehenden Bedingungen bis zum Höchstbetrag von ATS 1.500.000,-- (= EUR 109.009,25)

... ..

13. Die Bürgschaft bleibt auch bei einem etwaigen Wechsel in der Person des (der) Inhaber(s)/ Gesellschafter(s) oder bei einer Änderung der Rechtsform des kreditnehmenden Unternehmens bestehen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet ab. Dies mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Der Berufungswerber ist Geschäftsführer und 85 %iger Gesellschafter der X GmbH. Dem Vorbringen des Bw. in seiner Berufung ist entgegenzuhalten, dass nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung die Übernahme einer Bürgschaft und damit zusammenhängende Zahlungen eines Gesellschafter- Geschäftsführers grundsätzlich nicht beruflich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Sie entziehen sich damit einem Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, weil eine Gesellschaftereinlage vorliegt (Doralt, EStG, § 16 Tz. 220 "Bürgschaften", VwGH 18.12.2001, 2001/15/0060, VwGH 31.3.2004, 2004/13/0021).

Es ist einkommensteuerrechtlich nicht zu differenzieren, ob der Berufungswerber 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 eine Inanspruchnahme des Berufungswerbers nicht zu negativen Einkünften aus selbständiger Arbeit führen kann. Denn die Übernahme der Bürgschaften durch den Berufungswerber ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und diene wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH. Ein Konnex zu den selbständigen Einkünften als Geschäftsführer ist nur indirekt gegeben. Das Motiv für den Abschluss der Bürgschaftsverträge ist für die Qualifikation der Zahlungen als nachträgliche Gesellschaftereinlage nicht relevant. Dem ausdrücklichen Berufungsvorbringen zufolge wurden die Bürgschaften primär im Hinblick auf eine mögliche Expansion des Unternehmens geleistet. Durch dieses Vorbringen werden aber gerade obige Rechtsausführungen "bestätigt", wonach Zahlungen eines Gesellschafter- Geschäftsführers für seine GmbH wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der Gesellschaft und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte des Gesellschafters dienen. Denn selbst wenn der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Einkünfte führt, so ist dies erst eine (mögliche) weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der GmbH (vgl. nochmals VwGH 7.9.1993, 90/14/0028).

Inwiefern die Tatsache, dass nur der Berufungswerber selbst (Hauptgesellschafter und Geschäftsführer) eine Bürgschaftserklärung abgegeben hat, das Berufungsvorbringen untermauern soll, ist für das Finanzamt nicht nachvollziehbar.

Auch das vom Berufungswerber angeführte Erkenntnis VwGH 24.10.2000, 95/14/0048, führt zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgeführt, dass auch Schadenersatzleistungen, die auf ein Fehlverhalten des Betriebsinhabers zurückzuführen sind, Betriebsausgaben sein können. Für die Frage der Abzugsfähigkeit von Schadenersatzzahlungen ist entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen (beruflichen) Veranlassung durchschneidet.

Dies hat jedoch nichts mit dem berufsgegenständlichen Sachverhalt zu tun, laut dem der Berufungswerber auf Grund eigener rechtsgeschäftlicher Erklärungen der Bank gegenüber zivilrechtlich für fällig gestellte Kredite der X GmbH haftet. Der berufsgegenständliche Fall ist somit nach den oben angeführten Grundsätzen der VwGH-Rechtsprechung zu entscheiden. An dieser Beurteilung kann auch der vorgebrachte verfahrensrechtliche Einwand, die Ansicht der Behörde wäre erstmals anlässlich der Schlussbesprechung vorgetragen worden und es sei nicht möglich gewesen den eigenen Standpunkt darzulegen, nichts ändern. Eine Verletzung des Parteiengehörs liegt nicht vor, da die Rechtsansicht der Behörde in der Schlussbesprechung offen gelegt wurde bzw. sich das Parteiengehör nach ständiger Rechtsprechung nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten erstreckt.

Der Bw. brachte in der Folge den **Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein** und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Das Berufungsvorbringen ergänzte er Folgendermaßen:

Die in der Berufungsvorentscheidung zitierten VwGH Erkenntnisse, VwGH 18.12.2001, 2001/15/0060 und VwGH 31.03.2004, 2004/13/0021, betreffen im Wesentlichen die DB-Pflicht von geschäftsführenden Gesellschaftern und können für den vorliegenden Fall nur sehr bedingt herangezogen werden. Im Erkenntnis VwGH 31.03.2004 wird ausgeführt, dass eine für die Gesellschaft übernommene Haftung des Geschäftsführers als Bürge dann der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist, wenn diese Haftung durch die Gesellschafterstellung verursacht wurde. Genau dies ist hier der springende Punkt: Wie auch aus den vorgelegten Dokumenten hervorgeht, wurde die Haftung eben nicht durch die Gesellschafterstellung verursacht, sondern beruht darauf, dass der Kreditgeber die Geschäftsführerstellung des Steuerpflichtigen fixieren wollte. Neben dem Bürgschaftsvertrag untermauern auch das bereits in der Berufung angeführte Verhältnis der Bürgschaftsbetrages zu den Gesamtverbindlichkeiten (1,88 %), sowie auch das Verhältnis der Bürgschaft von € 109.009,25 zum Gesellschaftskapital von € 726.728,34, diesen Sachverhalt. Bei Familiengesellschaften, wie der X GmbH, ist es üblich, dass sämtliche Gesellschafter vom Kreditgeber zu Haftungserklärungen gedrängt werden. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht geschehen, weil die Bank eben nur den Geschäftsführer langfristig binden wollte. Was daran für das Finanzamt nicht nachvollziehbar war, ist mir unerklärlich. Hinsichtlich Verfahrensmängel möchte ich noch folgendes bemerken. Der Prüfer hat auf Grund der eingebrachten Berufung weitere Unterlagen angefordert. Daraus ist zu schließen, dass er auch wesentlich an der Bearbeitung der Berufung mitgewirkt hat. Wenn der Urheber des angefochtenen Bescheides an der Bearbeitung der Berufung offensichtlich wesentlich mitarbeitet, wird das Berufungsverfahren zur Farce. Darin dürfte auch der Grund liegen, dass die BVE auf die nachträglich angeforderten Unterlagen überhaupt nicht eingeht. Ich beantrage daher die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003.

Mit Ergänzungsschreiben zur Berufung vom 10. Mai 2010 nahm der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers den **Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück** und legte folgende Schreiben vor:

Schreiben der Bank NameundAdr. , (ausgestellt am 4. Mai 2010) vor:

Konto Nr. xxx X GmbH

Sehr geehrter Herr Bw. ,

betreffend ihre Bürgschaft gem. 1357 ABGB dürfen wir Ihnen folgendes mitteilen:

Sie sind im Jahr 1999 an uns mit der Frage herangetreten, ob wir als Finanzierungspartner für die geplante Erweiterung der X GmbH um den Standort Ort1 Gemeinde zur Verfügung stehen würden. Wir haben die Finanzierung für diese Firmen-Expansion unter der Voraussetzung zugesagt, dass Sie, sehr geehrter Herr Bw. , als Geschäftsführer hinter diesem Expansionsschritt stehen. Sie haben uns dieses zugesichert und ihre Geschäftsführer-Zusage mit der Haftungsübernahme in der Höhe von ATS 1,5 Mio. bekräftigt. Aufgrund des Verhältnisses der übernommenen Bürgschaft zum Gesamtobligo der X GmbH gegenüber unserer Bank hatte diese Haftungsübernahme nicht den Zweck der Bürgschaft für die Außenstände der X GmbH, sondern ausschließlich die Zusicherung Ihrer Person, als Geschäftsführer für die Unternehmenserweiterung zur Verfügung stehen. Da die Unternehmensentwicklung leider nicht entsprechend den Planungen verlaufen ist, haben Sie sich Ende 2001 für die Auflösung des Unternehmens entschieden. Im Zuge dieser Auflösung

haben Sie Ihre Haftung in Form der Einbringung eines für die Aufschließung des Firmengeländes notwendigen Grundstückes sowie die Beteiligung an der Auflösung des Vertragsabschlusses mit der Name1 in der Höhe von € 50.000,00 eingelöst.

Schreiben des Berufungswerbers an den Steuerberater (datiert mit 5. Mai 2010):

Wie besprochen, erhalten Sie beiliegend die Bestätigung der Bank, dass meine Bürgschaft einzig und allein den Zweck hatte, meine Zusicherung als Geschäftsführer für die Unternehmenserweiterung zu Verfügung zu stehen, zu bekräftigen. Könnten Sie dies bitte in der Übermittlung an das Finanzamt nochmals bekräftigen. Ich kann mir nicht vorstellen, dass man seitens des Finanzamtes dies trotz der Bestätigung durch die Bank einfach übergeht.

Das Ergänzungsschreiben wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme gegeben. Das **Finanzamt gab mit Datum 25. Mai 2010 im Wesentlichen folgende Stellungnahme ab:**

Grundsätzlich werde auf die Ausführungen in der BVE vom 5. Juli 2005 verwiesen. Darüber hinaus werde nochmals betont, dass die Übernahme einer Bürgschaft des Gesellschaftergeschäftsführers für seine GmbH aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses veranlasst sei und daher nicht beim Geschäftsführerentgelt abgezogen werden könne (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041, VwGH 24.7.2007, 2006/14/0052). An diesem Schreiben könne auch die mit Schreiben vom 4.5.2010 abgegebene Erklärung der Bank NameundAdr. , wonach die Finanzierung für die Firmenexpansion unter der Voraussetzung zugesagt worden sei, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer hinter dem Expansionsschritt stehe, nichts ändern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat nimmt nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen an und legt ihn seiner Entscheidung zu Grunde. Er folgt dabei dem Inhalt der Akten sowie den Aussagen der am Verfahren beteiligten Parteien.

Der Berufungswerber war zum Zeitpunkt des Eingehens der streitgegenständlichen Bürgschaftsverpflichtung und seiner daraus resultierenden Inanspruchnahme als Bürge und Zahler Geschäftsführer und 85%iger Gesellschafter der X GmbH.

Bereits im Jahr 1999 war der Bw. an die Bank NameundAdr. , herangetreten mit der Frage, ob diese als Finanzierungspartner für die geplante Erweiterung der X GmbH um den Standort Ort1 zur Verfügung stünde. Die Bank NameundAdr. hat die Finanzierung für die Firmenexpansion unter der Voraussetzung zugesagt, dass der Bw. hinter diesem Expansionsschritt und als Geschäftsführer für die Unternehmenserweiterung zur Verfügung

steht. Dies sollte der Bw. durch Haftungsübernahme eines Betrages von ATS 1,5 Mio. bekräftigen.

Die Bank NameundAdr. hat in der Folge der X GmbH einen Kredit über ATS 10.000.000,00 für die beabsichtigte Erweiterung um den Standort Ort1 gewährt.

Mit Bürgschaftsvertrag vom 7. Februar 2000 bzw. 22. Februar 2000 hat der Bw. die Haftung als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB bis zu einem Höchstbetrag von ATS 1.500.000,00 übernommen.

Da die Unternehmensentwicklung nicht entsprechend den Planungen verlaufen ist, hat sich der Bw. Ende des Jahres 2001 entschlossen, das Unternehmen aufzulösen.

Im Zuge der Auflösung wurde der Bw. von der Bank NameundAdr. als Bürge und Zahler herangezogen, wobei er im Jahr 2003 insgesamt einen Betrag von € 109.009,25 geleistet hat.

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall, ob diese infolge der genannten Inanspruchnahme aus der Bürgschaft geleisteten Zahlungen des Bw. im Rahmen seiner als Gesellschafter-Geschäftsführer der X GmbH erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können.

§ 22 Z. 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988 in der für das streitgegenständliche Jahr geltenden Fassung) nennt im Rahmen der sonstigen selbständigen Einkünfte unter anderem die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb, das heißt im Berufungsfall durch die selbständige Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer der X GmbH veranlasst sind.

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften (siehe Doralt, EStG7, § 4, Tz 330, Stichwort Bürgschaften, derselbe, EStG4, § 16 Tz, 220, Stichwort Bürgschaften, ebenso wie Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73, und etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 18.12.2001, 2001/15/0060, VwGH 21.10.2003, 2003/14/0076, und VwGH 31.03.2004, 2004/13/0021).

Auch in seinem vor Kurzem ergangenen Erkenntnis VwGH 20.05.2010, 2008/15/0335 hat der Verwaltungsgerichtshof dies wiederum bestätigt.

Im Einzelnen hat er dazu ausgeführt:

... 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 Erkenntnis VwGH 24.9.2007, 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 (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0335).

Nach dem Vorbringen des Bw. erfolgte die Übernahme der in Rede stehenden Bürgschaft, da die Bank NameundAdr. , die der X GmbH den in Rede stehenden Kredit gewähren sollte, sicher gehen wollte, dass der Bw. als Geschäftsführer hinter der geplanten Expansion steht.

Auch wenn der Bw. durch Übernahme der Bürgschaft der Kredit gebenden Bank zusichern wollte, dass er als Geschäftsführer für die Unternehmenserweiterung zur Verfügung stehen werde, so steht doch die Gewährung des Kredits als notwendige Voraussetzung für die geplante Erweiterung des Unternehmens im Vordergrund und diene somit auch die Bürgschaftsübernahme diesem Zweck. In erster Linie beabsichtigte der Bw. als Gesellschafter der X GmbH die Kreditaufnahme sowie die Bürgschaftsübernahme im Hinblick auf die geplante Expansion, erst in weiterer Folge konnte die Expansionstätigkeit Einfluss auf seine Einkünfte als Geschäftsführer haben. Die aus der Übernahme der Verpflichtungen für die X GmbH erwachsenen Kosten des Bw. sind somit wie andere Geld- und Sacheinlagen zu werten, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt.

Auch der Hinweis des Bw. auf das Verhältnis der Höhe des gesamten Kreditvolumens zur Höhe der von ihm übernommenen Bürgschaft lässt für sich allein keine andere Beurteilung zu. Dem Vorbringen des Bw. kann nicht entnommen werden, dass die Übernahme der Bürgschaft durch den Bw. ausschließlich beruflich veranlasst war. Der Bw. hat im Berufungsverfahren weder behauptet, geschweige denn nachgewiesen, dass er die Bürgschaftsverpflichtung auf Grund einer Abmachung mit der X GmbH eingegangen ist, um seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu sichern.

Der Hinweis des Bw., dass die übrigen Gesellschafter keinerlei Haftungserklärungen abgegeben hätten, lässt – insbesondere in Anbetracht der Beteiligungsverhältnisse – ebenfalls

nicht den Schluss zu, dass die Bürgschaftsübernahme des Bw. ausschließlich beruflich veranlasst war.

Da die Bürgschaftsübernahme somit in erster Linie als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist, kam ein Abzug der dem Bw. durch Inanspruchnahme aus der Bürgschaft erwachsenen Kosten als Betriebsausgaben nicht in Betracht.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Salzburg, am 28. Juli 2010