



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch V und die weiteren Mitglieder R, Dr. und Ing. im Beisein der Schriftführerin MH über die Berufung des PL, vom 24. April 1998 gegen den Bescheid des FA, vertreten durch L, vom 7. Jänner 1998 betreffend Einkommensteuer 1996 nach der am 19. Jänner 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.2.2006 wurde der Beschwerde des Bw. betreffend Umsatzsteuer 1993 und die Einkommensteuer 1993 bis 1996 stattgegeben und die angefochtenen Bescheide wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren wurde durch das Finanzamt nunmehr für das einzige weiterhin strittige Jahr 1996 mit Berufungsvorentscheidung vom 22.11.2006 die Einkommensteuer neuerlich mit ATS 0,- und der Verlust aus Gewerbebetrieb erstmals mit ATS - 665.179,- festgesetzt. Als Begründung wurde durch das Finanzamt ausgeführt, dass die in der Berufung vom 23.4.1998 gegen den Erstbescheid vom 7.1.1998 geltend gemachten Haftungs- bzw. Bürgschaftszahlungen in Höhe von ATS 8.500.000,-, vorausgesetzt, dass diese Zahlungen auch steuerlich anzuerkennen seien, erst im Zeitpunkt der Zahlung wirksam seien, da der Gewinn bzw. Überschuss für das Streitjahr nicht durch doppelte Buchführung ermittelt worden sei.

In der als Vorlageantrag zu wertenden Berufung wendet sich der Berufungswerber gegen die Nichtberücksichtigung von beantragten Anlaufverlusten durch seinen Betrieb in D wie er in der Aufgabebilanz für die CW GmbH zum 31.12.1996 dargestellt worden sei. Die Begründung des angefochtenen Bescheides, gemeint die BVE, wonach die Gewinnermittlung im Bescheidjahr nicht durch doppelte Buchhaltung erfolgt sei, treffe nicht zu. Für den österr. Gewerbebetrieb MS seien bis zur Schließung Ende März wie in den Vorjahren Kassabuch, Wareneingangsbuch und Sonstigen-Buch mit Kontierungen geführt worden. Obwohl der Steuerberater für 1996 keine Saldenlisten und Bilanzen erstellt habe, habe die Berufungsinstanz das Jahresergebnis nach Abschreibungen und Schadensfällen ermitteln können.

Für den Gewerbebetrieb in D seien vom Steuerberater monatliche Saldenlisten erstellt worden. Die Anlaufverluste der Jahre 1994 – 1996 der CW GmbH habe der Mitunternehmer nach dem Konkurs in einer Aufgabebilanz zum 31.12.1996 zusammengefasst eingereicht und Berücksichtigung beantragt.

Im Übrigen gelte für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, dass sie Anlaufverluste als Sonderausgaben geltend machen können. Verluste aus der Veräußerung bzw. Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen seien auch dann abzugsfähig, wenn der laufende Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt worden sei. Verluste aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 32 Z 2 EStG 1988 (zB Verluste aus dem Ausfall von Forderungen) seien auch ohne „ordnungsmäßige Buchführung“ vortragsfähig.

Der Anerkennung von Bürgschaftsverpflichtungen im Zeitpunkt der Zahlung widerspreche auch eine Begründung des für die Folgejahre zuständigen Finanzamtes für den 12. Bezirk anlässlich der Vorlage einer Berufung an den UFS betreffend U, E 1998 - 2003 vom 27.06.2006: Sämtliche Verbindlichkeiten laut vorgelegter Liste seien lt. Bw. bereits 1996 bekannt gewesen, weshalb sich Haftungsinanspruchnahmen als Gf nur im Wege eines Verlustabzugs für die gegenständlichen Streitjahre (1993-1996) auswirken könnten. Der Bw. beantrage daher die Berücksichtigung der Verluste durch den Konkurs seines Gewerbebetriebes in D bei der Einkommensermittlung 1996.

Am 22.10.2010 fand ein Erörterungstermin statt, zu dem der Bw. mit dem Ersuchen geladen wurde, Bürgschaftsverträge, Dokumente über die Beendigung des Konkurses in D sowie Steuerbescheide aus D vorzulegen.

Im Veranlagungsakt liegen der Gesellschaftsvertrag für die CW GmbH in D, der Gerichtsbeschluss über die Eröffnung des Konkurses, mehrere Kreditverträge und Schriftstücke von Banken über die Inanspruchnahme des Bw. als Bürgen für die

Verbindlichkeiten der CW GmbH sowie eine vom Bw. verfasste Aufstellung über die Verbindlichkeiten der CW GmbH und die dafür von ihm geleisteten Zahlungen.

In der am 19. Jänner 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend zum Sachverhalt durch den Bw. vorgebracht, dass neben den erwähnten Unterlagen auch Saldenlisten zum 31.12.1995 der CW GmbH vorgelegt wurden.

Das Finanzamt wies darauf hin, dass bis dato noch keine konkreten Aufstellungen vorgelegt worden sind über die tatsächlich geleisteten Bürgschaftszahlungen im Jahr 1996.

Der Berufungswerber legt eine bereits im FA – Akt, S. 277 befindliche Aufstellung über die von ihm geleisteten Zahlungen im Jahr 1996 (und Folgende) vor. Er führt aus, dass Bürgschaften für Mietverträge in Deutschland übernommen wurden, die nach Konkurseröffnung schlagend wurden.

Weiters wird eine Krediterhöhung vom 10.9.1996 des Kreditvereins B vorgelegt, um zu dokumentieren, dass mit diesem Betrag die Bürgschaften in Deutschland beglichen wurden. Ebenso wird eine Bürgschaftserklärung über den Betrag von DM 66.000,00 vom 19.4.1995 vorgelegt und zum Akt genommen.

Über Befragen des Senatsmitgliedes K, warum der Bw. diese Bürgschaftserklärungen abgegeben habe, gibt dieser an, dass er an der GmbH zu 50% beteiligt gewesen war. Er war auch handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer.

Über weiteres Befragen gibt der Bw. an, dass der Gesellschaftsvertrag im Frühjahr 1994 errichtet wurde. Das erste Geschäftsjahr verlief noch ausgeglichen, ab dem zweiten Geschäftsjahr stiegen die Verluste höher und schneller als erwartet. Bedingt war das durch die Expansion mit mehreren Standorten. Konkurseröffnung war dann im Jahr 1996. Er mache auch die Verluste in diesem Jahr geltend. In Summe belaufen sich seine Verluste auf ATS 10,5 Mio. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus verlorenen Einlagen, Gesellschafterdarlehen, nachgeschossenem Kapital an den MV sowie Bürgschaften und Haftungen. Diesen gesamten Betrag mache er nunmehr im Jahr 1996 geltend. Der Verlust trat durch die Konkurseröffnung ein.

In Summe belaufen sich die „Verluste“ auf ATS 21 Mio., die er zur Hälfte zu übernehmen hatte. Die andere Hälfte hat ein Geschäftspartner übernommen. Die Kreditaufnahme erfolgte auch, um Investitionen für die GmbH in Deutschland tätigen zu können. Die entsprechenden Kreditverträge und Saldenlisten liegen im Akt auf. Wegen der Geschäftsführerhaftung betreffend die Sozialabgaben in Deutschland erhielt er von den Kassen Zahlungsaufforderungen, die Beträge für die GmbH zu entrichten. Die im Jahr 1996 ATS 1,3 Mio. sind allein die Zahlungen des Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist der Bw. hinsichtlich der Behauptung, es liege eine ordnungsgemäße doppelte Buchführung vor, auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.2.2006, wo zu verweisen, womit der Beschwerde des Bw. stattgegeben wurde und der Gerichtshof feststellte:

„Soweit der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof die Ansicht vertritt, die Abgabenbehörde habe keine Aufzeichnungsmängel festgestellt, ist er an sein eigenes Berufungsvorbringen zu erinnern, wonach die Umsätze im Teilbetrieb "C-Bar" aus dem Einkauf ermittelt worden seien, indem "der wöchentliche Einkauf sofort mit dem Verkaufspreis an das Personal in Rechnung gegeben und der noch nicht getätigte Umsatz voll kassiert und als Eingang Kassa verbucht" worden sei. Damit hat der Beschwerdeführer außer Streit gestellt, dass seinen Aufzeichnungen nicht die tatsächlich erzielten Umsätze aus dem Betrieb der Bar, sondern kalkulatorisch ermittelte bzw. auf innerbetrieblichen Verrechnungen beruhende ("tatsächlich nicht getätigte") Werte zu Grunde liegen. Schon deshalb kann keine Rede davon sein, dass der Beschwerdeführer den gesetzlichen Aufzeichnungspflichten entsprochen hätte und die von ihm geführten Bücher und Aufzeichnungen daher die Vermutung der sachlichen Richtigkeit im Sinne des § 163 BAO für sich hätten. Vor dem Hintergrund fehlender Grundaufzeichnungen über die tatsächlichen Leistungserlöse und weitgehend fehlender Inventuren entzog sich das Rechenwerk des Beschwerdeführers jeder nachprüfenden Kontrolle, weshalb es keineswegs für die Vollständigkeit der erklärten Umsätze sprach, dass - wie in der Beschwerde betont wird - Kalkulationsdifferenzen nicht festgestellt werden konnten."

Die daraus resultierende Schätzungsberechtigung der Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt wurde damit bestätigt.

Strittig ist nunmehr allein, ob die Übernahme von Bürgschaften durch den Bw. für die CW GmbH mit Sitz in Deutschland, an welcher er wesentlich (50%) beteiligt war und als deren Geschäftsführer er auch fungierte, bei diesem als betrieblich veranlasst beurteilt werden und somit bei der Einkommensteuer des Bw. als Betriebsausgabe oder Werbungskosten berücksichtigt werden kann.

Aufwendungen aus einer Bürgschaftsübernahme sind abzugsfähig, wenn die Bürgschaftsübernahme betrieblich veranlasst war (vgl. VwGH 23.10.1990, 90/14/0080); keine betriebliche Veranlassung ist in einer Bürgschaftsübernahme aus privaten Gründen zu sehen.

Was nun aber genau unter "betrieblich veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben" gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 zu verstehen ist, ist in Lehre und Rechtsprechung umstritten. Die herrschende Rechtsmeinung geht davon aus, dass zur Klärung der Frage, ob eine betriebliche Veranlassung gegeben ist oder nicht, innerhalb eines "beweglichen Systems" je nach Lage des Einzelfalles unter Berücksichtigung objektiver, aber auch subjektiver Umstände auf den erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen mit einem Betrieb zu schließen ist (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 36.1., und die dort angeführten Literaturmeinungen).

Hinsichtlich der "Veranlassung" von Betriebsausgaben führen Hofstätter-Reichel im Kommentar zur Einkommensteuer 1988 unter Tz 1 zu § 4 Abs. 4 allgemein aus, dass entsprechend der Gesetzesdefinition dem Begriff des "Veranlassens" nicht bloß die Bedeutung eines bewussten, also gewollten und beabsichtigten Tätigwerdens zu unterstellen ist, sondern auch ungewollte oder sogar unerkannte Ergebnisse zu Vermögensminderungen führen und in weiterer Folge den Gewinn beeinflussen können. Bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben zu werten sind, kommt es vielmehr nur auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der "Ausgabe" mit der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen an. Demzufolge sind Betriebsausgaben nicht nur Ausgaben, die im Betrieb unvermeidbar sind, sondern alle durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen (VwGH vom 27.1.1981, ZI 14/1296/77, ZI 81/14/0009), selbst dann, wenn der damit beabsichtigte wirtschaftliche Erfolg nicht eingetreten ist (VwGH v. 18.6.1965, ZI 248/65).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit wiederholt Stellung genommen und immer wieder ausgesprochen, es sei bei der Beurteilung dieser Frage grundsätzlich entscheidend, ob die Übernahme einer Bürgschaft "in Ausübung des Berufes" erfolge und ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehe. Der Gerichtshof verneinte jedoch die Abzugsfähigkeit einer Bürgschaftszahlung im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch einen an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Begründung, die Übernahme von Verpflichtungen der Gesellschaft seitens des Gesellschafters sei grundsätzlich als Einlage zu werten. Die Einlage diene primär dem Fortbestand der Gesellschaft, - im gegenständlichen Fall wurden die Bürgschaftsverpflichtungen bereits bei Gründung der Gesellschaft eingegangen -, und erst sekundär der Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge (VwGH vom 24.1.1999, ZI 86/13/0162).

Zu den beruflichen Obliegenheiten eines Geschäftsführers gehört nicht die Verpflichtung, Haftungen bzw. Zahlungsverpflichtungen für die Gesellschaft zu übernehmen.

Somit steht der Erfassung von Vermögensverlusten hinsichtlich schlagend werdender Bürgschaften als Betriebsausgaben entgegen, dass derartige Kapitalzuführungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren sind (vgl. Hofstätter-Reichel, die Einkommensteuer EStG 1988 § 16 EStG allgemein Tz 6 und Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar § 3 Tz 330; VwGH 24.1.1990, 86/13/0162 in ÖStZB 1990, 304 und RME ÖStZ 1998, 271, sowie VwGH 20.6.1990, 90/13/0064, 0005 in ÖStZB 1991, 35 die beiden letzteren iZm Einkünften aus Kapitalvermögen und Werbungskosten gemäß § 16 sowie § 3 Z 2 EStG 1988).

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 vom 20.5.2010, 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.

Diesen Umstand gibt auch der Bw. selbst in seinem Schreiben vom 12.3.2007 (V-Akt 279) und auch in der mündlichen Verhandlung zu erkennen, wo er ausführt „zu Gründungsbeginn und in weiterer Folge für Investitionen als Gesellschafter persönliche Haftungen“ übernommen zu haben.

Die Gewährung des Kredits stand als notwendige Voraussetzung für die geplante Gründung des Unternehmens im Vordergrund und diente somit auch die Bürgschaftsübernahme diesem Zweck. In erster Linie beabsichtigte der Bw. als Gesellschafter-Gf der CW GmbH durch die Kreditaufnahme sowie die Bürgschaftsübernahme die geplante Gründung, erst in weiterer Folge konnte diese Gründung Einfluss auf seine Einkünfte als Geschäftsführer haben. Die aus der Übernahme der Verpflichtungen für die GmbH erwachsenen Kosten des Bw. sind somit wie andere Geld- und Sacheinlagen zu werten, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates weder die Ausführungen des Bw. noch die von ihm vorgelegten Unterlagen nachweisen konnten, dass die Bürgschaftsübernahmen durch den Bw. ihre Ursachen in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen der CW GmbH und ihrem Gesellschafter (Bw) haben,

sondern dass die Vorteilsgewährung (Bürgschaftsübernahme) durch den Bw. nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

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.

Graz, am 19. Jänner 2011