



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne über die Berufung des a, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Steuerberater, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 1, vom 11. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 6. November 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist seit 8. November 1994 an der Firma b mit zunächst 66,67 % und seit 4. Jänner 1997 mit 33,33 % beteiligt. Vom 8. November 1994 bis 28. August 2008 war er neben Herrn c allein vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer, danach alleiniger Geschäftsführer.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2007 erklärte er negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma b in Höhe von € 144.659,81, beinhaltend € 15.659,81 an Rechtsanwalts- und € 9.000,00 an Steuerberatungskosten. Hierzu erläuterte er, dass er als Gesellschaftergeschäftsführer für Haftungen von zahlungsunfähigen Mitgesellschaftern für persönlich eingegangene Gesellschafterhaftungen allein einstehen habe müssen. Er habe diese Zahlungen, für die er de facto keinen Regress nehmen könne und die

auch nicht als Kapitaleinlage in die GmbH gewertet werden könnten, sondern verlorenen Aufwand darstellen würden, leisten müssen.

Das Finanzamt hat mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 11. November 2008 die erklärten negativen Einkünfte zunächst antragsgemäß veranlagt. Dieser Bescheid wurde sodann mit Einkommensteuerbescheiden vom 9. Jänner 2009, vom 18. Februar 2009 und 4. Mai 2009 aufgrund von bescheidmäßigen Feststellungen der Finanzämter Wien 9/18/19 Klosterneuburg, Feldkirch und Bregenz gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert. Schließlich wurde mit Bescheid vom 6. November 2009 der Einkommensteuerbescheid vom 4. Mai 2009 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und der nunmehr beim Unabhängigen Finanzsenat angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 6. November 2009 erlassen, in welchem die erklärten negativen Einkünfte nicht mehr berücksichtigt wurden.

In der Begründung wurde hierzu ausgeführt, dass Haftungszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien und sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften entziehen würden. Ausgehend von der Überlegung, dass es einkommensteuerlich keinen Unterschied darstellen würde, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstatten würde, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren ginge, oder ob er später Einlagen tätigt oder als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt bzw. deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können, habe es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters als einkünftermindernd zu berücksichtigen. Die Übernahme von Haftungen und in der Folge von Schulden einer GmbH durch deren Gesellschafter-Geschäftsführer diene wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte.

Hiergegen hat der Bw. binnen Frist Berufung erhoben und diese im Wesentlichen damit begründet, dass er sich bei der GmbH nicht aus privatem Jux oder Liebhaberei beteiligt habe, sondern um daraus Einkünfte zu erzielen. Es wäre einseitig und ungerecht, einerseits Erträge aus erfolgreichen wirtschaftlichen Aktivitäten zu besteuern und andererseits aber beim Scheitern wirtschaftlicher Aktivitäten verlorene Aufwendungen nicht zur steuerlichen Absetzung zuzulassen. Wenn bzw. inwieweit die Haftungszahlungen des Gesellschafter-Geschäftsführers aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien, seien sie den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Für Werbungskosten aus Kapitalvermögen würden die Grundsätze des § 16 EStG und analog die für Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG gelten. Er sei die Haftungen, die leider schlagend geworden seien, in der Erwartung und

Hoffnung eingegangen, dass sie nicht schlagend würden und um mit dem damit verbundenen Risiko eine Einkunftsquelle zu eröffnen. Die Aufwendungen oder Ausgaben, die ihm schlussendlich aus den Haftungen erwachsen seien, seien somit durch die Geschäftsführertätigkeit oder durch die Erwartung, Kapitaleinkünfte zu erzielen, veranlasst worden. Sie seien damit im Sinne der § 4 Abs. 4 oder § 16 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen. Die Haftungsübernahme habe hierzu gedient bzw. dienen sollen. Die zwei Mitgesellschafter seien mittellos und zahlungsunfähig, einer von ihnen sitze in Haft. Er habe somit de facto keine Möglichkeit, für seine Zahlungen aus der Solidarhaftung Regress zu nehmen. Die Zahlungen hätten nicht der Erhaltung des Vermögensstammes gedient und auch zu keiner Werterhöhung des Vermögensstammes geführt. Sie seien für ihn verlorener Aufwand. Dies müsse jedenfalls für die Begleichung der Rechtsanwaltskosten in der Höhe von € 15.659,81 und die Begleichung der Steuerberatungskosten in der Höhe von € 9.000,00 gelten. Für die Kreditrückzahlungen müsse es auf jeden Fall für den Anteil gelten, der auf die beiden Mitgesellschafter entfallen wäre, das seien den Beteiligungsverhältnissen entsprechend zwei Drittel.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2010 wurde im Wesentlichen damit begründet, dass der Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben worden sei, da zu Unrecht die Haftungszahlungen des Bw. als Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien. Die steuerlichen Auswirkungen seien nicht nur geringfügig gewesen und das Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung habe überwogen. Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides wird ausgeführt, dass Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers aus Haftungen für Schulden der Gesellschaft zu keinen Betriebsausgaben führen würden, da die Zahlungen in erster Linie im Gesellschaftsverhältnis begründet seien. Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers seien grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher nicht als Betriebsausgaben bei den Geschäftsführereinkünften abzugsfähig.

Der Bw. brachte in der Folge ohne weitere Ergänzungen zu seinem bisherigen Vorbringen den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungssenatsverhandlung.

Dieser Antrag wurde mit Fax-Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 24. Juni 2013 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die infolge der Inanspruchnahme aus verschiedenen Haftungen geleisteten Zahlungen des Bw. im Rahmen seiner als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgaben bzw. allenfalls bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

§ 22 Z. 2 EStG 1988 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 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, EStG¹¹, § 4, Tz 330, Stichwort Bürgschaften, derselbe, EStG¹³, § 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 Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2008/15/0335, hat der Verwaltungsgerichtshof dies wiederum bestätigt. *„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).“*

Aufgabe eines Geschäftsführers ist die alleinige Vertretung der Gesellschaft nach außen. Er haftet gegenüber den Gesellschaftern für die Durchführung seiner Geschäftsführung mit der Sorgfalt, die ein ordentlicher Kaufmann aufzuwenden hat. Er hat die Buchführung zu besorgen, jährlich einen Jahresabschluss zu erstellen und das Anteilsbuch, die Gesellschafterliste und das Protokollbuch laufend zu führen. Darüber hinaus ist er verpflichtet

bei Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft einen Konkurs- oder Ausgleichsantrag zu stellen. Letztendlich hat er unverzüglich eine Generalversammlung einzuberufen, wenn die Hälfte des Stammkapitals der Gesellschaft durch Verluste aufgebraucht ist. Es ist jedoch nicht Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit, für die Gesellschaft mit dem Privatvermögen zu haften bzw. zu bürgen, eine Haftungs- bzw. Bürgschaftserklärung zu unterfertigen oder ein Sanierungskonzept zu erstellen und für dessen zukünftige Verwirklichung Haftungen bzw. Bürgschaften einzugehen.

Siehe hierzu auch Verwaltungsgerichtshof vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0040. *„Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Dienstnehmer (auch Geschäftsführer) Haftungen für Verbindlichkeiten des Dienstgebers übernehmen. Anderes gilt im Fall einer persönlichen bzw. gesellschaftsrechtlichen Verbindung zwischen den Beteiligten.“*

Ist ein Geschäftsführer einer GmbH jedoch auch an deren Vermögen beteiligt, ist darüber hinaus zu überprüfen, ob er die Ausgaben in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer oder jener als Beteiligter geleistet hat.

Der Bw. hat weder die Verträge nachgewiesen, die den schlagend gewordenen Haftungen zugrunde liegen, noch sonstige Vereinbarungen, aufgrund derer er in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer zum Eingehen der Haftungen oder Bürgschaften verpflichtet wurde.

Grundsätzlich ist jedenfalls festzuhalten, dass durch die Zahlungen aufgrund von Haftungen für Verbindlichkeiten der GmbH der Bw. dieser gegenüber eine Leistung erbracht hat. Nun stellt es aber einkommensteuerlich keinen Unterschied dar, ob der Bw. als Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verlust der GmbH verloren geht, ob er später Einlagen tätigt oder ob er als Bürge Schulden der Gesellschaft zahlt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich laut herrschender Lehre und Rechtsprechung um Kapitalanlagen. Wenn auch der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit führen kann, ist dies erst die weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten.

Zur Rechtsprechung in diesem Sinne wird weiters das Erkenntnis des VwGH vom 24. Jänner 1990, 86/13/0162, zitiert. *„Übernimmt aber der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlage 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 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 Einlagen in den Hintergrund."

Da der Begriff Betriebsausgaben und Werbungskosten synonym verwendet wird, ist obige Entscheidung auch hinsichtlich Werbungskosten relevant. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Zahlungen aufgrund der eingegangenen Haftungen keine Aufwendungen zur Erzielung, Sicherung bzw. Erhaltung der Einnahmen im Sinne der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 darstellen und daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Werbungskosten liegen eben nur dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung – mit der beruflichen Tätigkeit – des Steuerpflichtigen im direktem Zusammenhang stehen (vgl Doralt, EStG¹³ § 16 Tz 32).

Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führt, wie oben ausgeführt, grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, da diese eben nicht beruflich, sondern als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen werden. Somit ist weiters festzuhalten, dass die Sicherung der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge grundsätzlich nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestands der Gesellschaft ist (Doralt EStG¹³, § 16 Tz 220 Stichwort: Bürgschaften und Tz 18).

Die Übernahme der Schulden einer existenzgefährdeten Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter-Geschäftsführer erhöht als Gesellschaftereinlage die Anschaffungskosten der Beteiligung (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162, 1990, 304; ebenso RME, ÖStZ 1998, 271). Die Inanspruchnahme des Gesellschafters aus der Haftung für die Gesellschaft erhöht hierbei die Anschaffungskosten der Beteiligung (VwGH 20.6.1990, 90/13/0064; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 31). Bürgschaftszahlungen der Gesellschafter-Geschäftsführer sind grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Beteiligung zu aktivieren (VwGH 3.8.2004, 99/13/052, 2005, 212, siehe auch EStR 2000 Rz 1511, Germuth, ecolex 1996, 478; Doralt, EStG¹³, § 4 Tz 330, *Bürgschaften*).

Wie sich aus der o.a. ständigen Rechtsprechung des VwGH bzw. den zitierten Kommentaren eindeutig ergibt, war dem Berufungsvorbringen nicht stattzugeben, da die Haftungszahlungen des Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer eben als durch das Gesellschaftsverhältnis

veranlasste Kapitaleinlagen zu werten sind, welche primär dem Weiterbestand der GmbH dienen.

Irgendwelche andere Argumente – mit Ausnahme des Hinweises auf die Sicherung der Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH – welche belegten, dass die Haftungsübernahmen des Bw. aus beruflichen Gründen erfolgten, wurden vom Bw. nicht vorgebracht. Demzufolge erübrigt sich ein weiteres Eingehen darauf, da dieses Vorbringen vom Unabhängigen Senat abschließend abgehandelt wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat führt weiters aus:

Hinsichtlich der geltend gemachten – nicht näher definierten – Steuerberater- und Rechtsanwaltskosten sowie Kreditrückzahlungen wird festgestellt, dass diese, soweit sie den Vermögensstamm, was hier offensichtlich vorliegt, betreffen, nicht abgezogen werden können (VwGH 25.9.1964, ZI 700/64, § 9 Abs. 1 EStG 1967 allgem E 86; BFH 25.1.1957, BStBl III 57). Verluste am Vermögensstamm sowie Aufwendungen zur Vermeidung solcher Verluste und sonstige den Vermögensstamm betreffende Ausgaben sind keine Werbungskosten. Keine Werbungskosten sind auch Verluste am Stammvermögen, auch wenn die Einkünfte daraus steuerpflichtig waren (VwGH 20.6.1990, ZI 90/13/0064, § 16 Abs. 1 EStG 1972 allgem E 125), wie zB Verluste bei der Veräußerung einer Hypothek. Dies gilt gleichermaßen für Ausgaben zur Abwehr solcher Verluste (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, zu § 16 EStG, Zorn).

Zudem teilen diese o.a. Kosten freilich das Schicksal der in diesem Zusammenhang erfolgten Haftungszahlungen aus den sonst hierzu angeführten Gründen.

Gemäß den Bestimmungen des § 34 EStG 1988 hat die Behörde von Amts wegen Ausgaben oder Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, sofern diese die im Gesetz normierten Voraussetzungen erfüllen.

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.

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 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).

Auch stellt die Inanspruchnahme aus Haftungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers keinen Sonderausgabentatbestand des § 18 EStG 1988 dar.

Im Sinne dieser Rechtsprechung ist daher auch im vorliegenden Fall keine außergewöhnliche Belastung gegeben.

Die Berufung war demzufolge auch unter Hinweis auf die zutreffenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vollinhaltlich als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 27. Juni 2013