



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Berufung vom 2. Jänner 2003 wurden Bürgschaftszahlungen in Höhe von 8.720,74 € als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 geltend gemacht. Dazu wurde erläuternd ausgeführt, dass der Bw. im Jahr 1996 als damaliger Geschäftsführer der R-GmbH

auf Grund der angespannten wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft eine Bürgschaft übernommen habe: Gemäß § 25 HGB sei der Geschäftsführer verpflichtet, bei seiner Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden, ansonsten er für den daraus entstandenen Schaden hafte. Diese gesetzliche Verpflichtung beeinflusse ganz wesentlich die Geschäftsführertätigkeit, sodass sämtliche wesentliche Entscheidungen dadurch veranlasst seien. Es habe daher im vorliegenden Fall eine nicht nur wirtschaftliche Verpflichtung zur Haftungsübernahme bestanden, weshalb also Freiwilligkeit nicht unterstellt werden könne. Eine freiwillige Haftungsübernahme widerspreche auch der allgemeinen Verkehrsauffassung. Schließlich werde auch noch darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall kein Verwandtschaftsverhältnis zwischen Hauptschuldner und Bürge bestünde.

In dem gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2003 gerichteten Vorlageantrag vom 14. April 2003 wurde das Berufungsbegehren dann abgeändert. Anders als in der Berufung vom 2. Jänner 2003 wurde nunmehr die Anerkennung der berufsgegenständlichen Zahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 EStG 1988 beantragt: Auch nachträgliche Betriebsausgaben müssten ua. zwangsläufig erwachsen. Die Haftung als Bürge dürfe daher nicht freiwillig eingegangen worden sein. Die Ausführungen im Rahmen der Berufung hätten allerdings gezeigt, dass im vorliegenden Fall Freiwilligkeit nicht vorgelegen sei. Der Bw. sei bis August 2000 Geschäftsführer der R-GmbH gewesen. Mitte der 90er Jahre habe diese Gesellschaft zwei Abendlokale und einen Handel betrieben und sei buchmäßig überschuldet gewesen. Die buchmäßige Überschuldung habe sich damals auf rd. 5 Mio. S belaufen. Es sei daher die Verpflichtung des Geschäftsführers gewesen, unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes alle Maßnahmen zu setzen, um die Geschäftsentwicklung zu verbessern. Dies sollte insbesondere auch durch die Ende 1996 getroffene Vereinbarung über den Verkauf eines Geschäftslokales um rd. 1,2 Mio. S erreicht werden. Dadurch sei es möglich gewesen, die Bankschulden der R-GmbH mit sofortiger Wirkung und somit auch die laufenden Belastungen der Gesellschaft wesentlich zu reduzieren. Der Verkauf wäre jedoch beinahe an der mangelnden Kreditwürdigkeit des Erwerbers F gescheitert, sodass sich der Bw. als Geschäftsführer entschlossen habe, als Bürge zu haften. Dies sei lediglich mit der Absicht geschehen, das Geschäftsergebnis nicht nur durch den einmaligen Effekt des Verkaufs, sondern insbesondere auch durch die nachfolgend geplanten Geschäftsbeziehungen mit dem Erwerber F (laufende und umfangreiche Belieferung des F durch die R-GmbH) wesentlich zu verbessern. Von Freiwilligkeit könne hier also keine Rede sein. In diesem Zusammenhang werde auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.9.2002, 98/13/0052, verwiesen, worin bestätigt werde, dass

Freiwilligkeit im Fall einer Bürgschaftserklärung dann nicht gegeben sei, wenn enge Geschäftsbeziehungen die Ursache für die Bürgschaft darstellten. Im dort verhandelten Fall sei die Absicht, Lieferantenschulden langfristig abzustatten, Grund genug gewesen, die steuerliche Absetzbarkeit anzuerkennen. Selbst die dort vorhandenen nächstverwandschaftlichen Beziehungen hätten an der diesbezüglichen Meinung des VwGH nichts geändert. Im Gegensatz dazu läge im vorliegenden Fall gar kein Verwandtschaftsverhältnis vor. Beiden Sachverhalten sei jedoch gemein, dass die Bürgschaftsübernahme quasi der Sicherung einer Betriebsschuld gedient habe. Außerdem habe der VwGH bereits im Erkenntnis vom 27.11.2001, 98/14/0052, ausgesprochen, dass ein Steuerpflichtiger (Rechtsanwalt) Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgaben abziehen könne, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit seiner Tätigkeit vorliege. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn eine ausschließliche Abhängigkeit der Aufträge des Kunden von der Bürgschaftsübernahme vorliege und der Steuerpflichtige den Kunden nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten könne. Auch im vorliegenden Fall habe der Bw. die künftigen Aufträge des Kunden F nur durch die Haftungsübernahme sicherstellen können. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit sei gegeben, weil die Bürgschaftsübernahme durch eine enge Geschäftsbeziehung bedingt sei. Aus all dem ergebe sich, dass die verfahrensgegenständliche Bürgschaftserklärung nicht als Gesellschafter, sondern als Geschäftsführer der Gesellschaft abgegeben worden sei. Von einer Gesellschaftereinlage könne daher keine Rede sein.

In der dem UFS am 14. November 2003 übermittelten E-Mail wurde das Berufungsbegehren – über telefonischen Vorhalt vom 29. Oktober 2003 – dann weiter präzisiert: Der Verkauf des Geschäftslokales sei seinerzeit deshalb an F erfolgt, weil dieser schlussendlich der Bestbieter gewesen sei; dies insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass F sich verpflichtet habe, einen wesentlichen Teil der Waren über die R-GmbH zu beziehen. F habe das Geschäftslokal dann rund 1-1,5 Jahre bis zur zwangsweisen Aufgabe wegen Erfolglosigkeit betrieben. In dieser Zeit habe er die im Geschäftslokal angebotenen Getränke, insbesondere Weine, Kaffee und Spirituosen, welche die R-GmbH vertrieben habe, ausschließlich über die R-GmbH bezogen. Dies könne durch F bestätigt werden. Mit dem Geschäftslokalverkauf sei es dem Bw. also gelungen, seine als Geschäftsführer gewählte Strategie der Verlagerung vom Gastronomie- zum Handelsbetrieb in zweifacher Weise umzusetzen. Dementsprechend hätten sich auch die Umsätze der R-GmbH dargestellt:

1994**1995****1996**

Gastronomie	2,638.000	2,207.000	1,743.000
Handel	590.000	2,020.000	4,283.000

Der wesentliche Aspekt im gegenständlichen Verfahren liege nach Meinung des Bw. aber darin, dass er die o.a. ordentlichen und außerordentlichen Maßnahmen bzw. die o.a. Verträge als Geschäftsführer getätigt bzw. abgeschlossen habe. Die verfahrensgegenständliche Bürgschaftsübernahme könne wirtschaftlich nicht vom Kaufabschluss getrennt werden. Insbesondere wäre es nach Ansicht des Bw. als nicht gänzlich unüblich bzw. unangemessen anzusehen, wenn sich auch ein Nichtgesellschafter-Geschäftsführer in einer vergleichbaren Situation zum selben Verhalten verleiten hätte lassen, zumal bei Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung wohl niemand damit rechne, dass diese jemals schlagend werde. Von außerordentlich wesentlicher Bedeutung sei auch der Umstand, dass sich im vorliegenden Fall neben dem Bw. auch FI, die Freundin des F, als Bürgin verpflichtet habe, auf Grund dessen sich der Bw. – aus einem Gefühl der "Sicherheit" heraus – schlussendlich auch erst zur Bürgschaftsübernahme bereit erklärt habe. Schließlich sei aber auch noch zu berücksichtigen, dass, wenn es tatsächlich gänzlich unüblich wäre, Verpflichtungen dieser Art einzugehen, das Instrument der Bürgschaft nicht derart weit verbreitet wäre.

In der mündlichen Verhandlung vom 27. November 2003 wurde das Berufungsvorbringen schließlich noch einmal ergänzt: Wie bereits erwähnt, habe der Bw. die Bürgschaft nicht als Gesellschafter, sondern als Geschäftsführer übernommen. Als Gesellschafter wäre er auch gar nicht in eine derartige Situation gekommen. Bezeichnenderweise hätten auch die beiden anderen damaligen Gesellschafter der R-GmbH keine Bürgschaftserklärungen abgegeben. Der Geschäftslokalverkauf und die Bürgschaftsübernahme seien als einheitlicher Vorgang zu sehen, welcher nicht in eine Tätigkeit als Geschäftsführer einerseits und ein Handeln als Gesellschafter andererseits getrennt werden könne. Verwiesen werde außerdem auf den Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG 1988. Auch Doralt vertrete in seinem Einkommensteuerkommentar die Auffassung, dass in diesem Zusammenhang ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genüge. Auf Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit oder Zweckmäßigkeit komme es diesbezüglich jedoch nicht an. Das Verhalten des Bw. müsse daher – als nicht gänzlich unüblich – wohl unter § 4 Abs. 4 EStG 1988 subsumiert werden. In der Folge sei nicht nur der Bw., im Ausmaß von 1 Mio. S, sondern auch FI, im Ausmaß von rd. 300.000 S, als Bürge in Anspruch genommen worden. Die bereits erwähnten "nachfolgend geplanten Geschäftsbeziehungen" der R-GmbH mit F seien damals mündlich vereinbart

worden. Diesbezüglich stehe also nichts im Kaufvertrag. Die tatsächlichen Belieferungen des F durch die R-GmbH hätten aber die Erwartungen des Bw. letztlich nicht erfüllt. Schuld daran sei der schlechte Geschäftsgang bei F gewesen. Über das konkrete Ausmaß der Lieferungen der R-GmbH an F könne – auch vom Bw. selbst – derzeit keine Aussage gemacht werden. Zuvor müsste noch in die Buchhaltung der R-GmbH Einsicht genommen werden. Außerdem sei der Bw. derzeit gar nicht mehr Gesellschafter der R-GmbH. Die Vereinbarung mit F über die Belieferung mit bestimmten Waren habe sich auch nicht auf konkrete Mengen bezogen, sondern es sei damals nur darum gegangen, dass F gewisse Waren (Weine, Kaffee, Spirituosen) - soweit benötigt - nur bei der R-GmbH kauft. Im vorliegenden Fall sei mit dem einen verfahrensgegenständlichen Geschäftslokalverkauf bestenfalls ein Teilbetriebsverkauf erfolgt, wobei zum damaligen Zeitpunkt im Rahmen der R-GmbH zumindest fünf Teilbetriebe vorhanden gewesen seien. Der eine Geschäftslokalverkauf stelle daher sehr wohl eine Tätigkeit des Geschäftsführers, wenn auch eine außerordentliche Maßnahme dar. Es liege eben in der Freiheit des Geschäftsführers, zu entscheiden, durch welche Maßnahmen er die Erträge bzw. den Geschäftsverlauf der Gesellschaft verbessern wolle. Auf Grund der unmittelbaren Verknüpfung der berufungsgegenständlichen Bürgschaftsübernahme mit dem Tätigwerden des Bw. als Geschäftsführer sei daher der Berufung stattzugeben.

Strittig ist im vorliegenden Fall also nur mehr, ob die o.a. Bürgschaftszahlungen in Höhe von 8.720,74 € beim Bw. als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22) der Einkommensteuer.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 sind Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit ua. 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 § 32 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 680/1994 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 ua. auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Im vorliegenden Fall macht der Bw. also Zahlungen auf Grund einer Bürgschaft, die er im Jahre 1996 als Gesellschaftergeschäftsführer der R-GmbH (damaliges Beteiligungsausmaß: 40%) zu Gunsten eines Geschäftspartners der R-GmbH zwecks – wie er behauptet – Verbesserung des Geschäftsergebnisses der R-GmbH ("einmaliger Effekt des Verkaufs", "nachfolgend geplante Geschäftsbeziehungen" mit dem Geschäftspartner) eingegangen ist, als nachträgliche Betriebsausgaben betreffend seinen ehemaligen Gesellschaftergeschäftsführerbetrieb geltend.

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 Einzelfalls unter Berücksichtigung objektiver, aber auch subjektiver Umstände auf den erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen mit einem Betrieb zu schließen ist (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 36.1, und die dort angeführten Literaturmeinungen). Bei der Prüfung der Frage, ob ein Aufwand betrieblich veranlasst ist, ist aber auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die allgemeine Verkehrsauffassung einen Aufwand als betriebsbedingt oder betriebseigentümlich ansieht (vgl. Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 4 Abs. 4 allgemein Tz 1).

Zur Frage der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen oder Ausgaben in Zusammenhang mit Bürgschaftsübernahmen hat die Judikatur jedenfalls schon eine Reihe von Einzelaspekten herausgearbeitet:

So hat etwa der VwGH im Erkenntnis vom 7.9.1993, 90/14/0028, festgestellt, dass, wenn ein Kommanditist, der gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist, eine Bürgschaftsverpflichtung für einen der KG eingeräumten Kredit eingeht, kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsübernahme zu Gunsten der KG bzw. den in der Folge geleisteten Zahlungen und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als GmbH-Geschäftsführer bestehe. Der Verlust der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sei erst die mögliche weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der KG gewesen. Die Bürgschaftsübernahme durch den Bf. habe wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der KG und nur indirekt der Erhaltung der nichtselbständigen Einkünfte des Bf. gedient. Ein steuerlicher Abzug der unter dem Titel "Nachwerbungskosten" unter Hinweis auf § 32 Z 2 EStG geltend gemachten Beträge käme daher nicht in Betracht.

Ähnlich hat der VwGH zB auch schon im Erkenntnis vom 25.5.1988, 86/13/0154, geurteilt.

Der unabhängige Finanzsenat folgt dieser Sicht der Dinge, wobei es seines Erachtens in diesem Zusammenhang aber nicht von Bedeutung ist, dass es hier um Betriebsausgaben und nicht um Werbungskosten geht, besteht doch nach herrschender Rechtsansicht grundsätzlich sogar eine weitgehende Deckung des Werbungskostenbegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff (vgl. Quantschnigg-Schuch, § 16 Tz 5):

Da im vorliegenden Fall offenbar kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsübernahme bzw. den in der Folge geleisteten Bürgschaftszahlungen und den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit aus der Geschäftsführertätigkeit des Bw. für die R-GmbH gegeben ist (der Verlust der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit wäre vielmehr erst die mögliche weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der R-GmbH gewesen; die Bürgschaftsübernahme durch den Bw. hat wirtschaftlich in erster Linie daher den Interessen des Geschäftspartners F bzw. der R-GmbH, jedoch nur indirekt der Erhaltung der sonstigen selbständigen Einkünfte des Bw. gedient), kommt ein steuerlicher Abzug der unter dem Titel nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge betreffend den Gesellschaftergeschäftsführerbetrieb des Bw. schon allein aus diesem Grund nicht in Betracht.

Dass der Zusammenhang zwischen Bürgschaft und verfahrensgegenständlichen Einkünften im vorliegenden Fall sogar ein noch weiter entfernter ist als in den o.a. VwGH-Erkenntnissen zu Grunde liegenden Fällen (dort geht es ja um Bürgschaften zu Gunsten der jeweiligen Gesellschaften selbst, hier hingegen jedoch nur um eine Bürgschaft zu Gunsten eines Geschäftspartners der Gesellschaft), spricht umso mehr für die Richtigkeit dieser Auffassung.

Im Übrigen hat der Bw. auch nirgends überzeugend dargetan, wieso er das Geschäftslokal gerade an F verkauft hat, wo dieser Verkauf doch offenbar nur in Verbindung mit einer – grundsätzlich immer riskanten - Bürgschaftsübernahme zu Gunsten des F möglich war, und nicht an einen anderen Erwerber, bei dem es dieses Erfordernis nicht gegeben hat. Insofern ist die Behauptung des Bw., F sei der "Bestbieter" gewesen, nach der Lage des Falles nicht nachvollziehbar. Auch dass FI ebenfalls eine Bürgschaft übernommen hat, kann an dieser Einschätzung nichts ändern.

Außerdem sind die vom Bw. behaupteten "nachfolgend geplanten Geschäftsbeziehungen" mit F von ihrem vereinbarten und tatsächlichen Umfang her bis zuletzt im Dunkeln geblieben (vgl. telefonischer Vorhalt vom 29. Oktober 2003; weiters: Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 27. November 2003). Die diesbezügliche – laut Bw. mündliche – "Vereinbarung" mit F hat sich aber offenbar ohnehin nie auf konkrete

Liefermengen bezogen, sondern im Wesentlichen nur auf eine Absichtserklärung des F beschränkt (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 27. November 2003). Was schließlich die vom Bw. weiters beigebrachte Umsatzaufstellung der R-GmbH für die Jahre 1994 bis 1996 (Gastronomie einerseits, Handel andererseits) anlangt, so ist diese für den vorliegenden Fall schon deshalb wenig aufschlussreich, weil der verfahrensgegenständliche Geschäftslokalverkauf ja erst Ende 1996 erfolgt ist.

Für den Berufungsstandpunkt kann aber auch aus den im Vorlageantrag zitierten VwGH-Erkenntnissen nichts gewonnen werden:

In dem zunächst angeführten VwGH-Erkenntnis vom 25.9.2002, 98/13/0052, geht es tatsächlich um den – mit dem berufsgegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbaren – Fall des Kaufs eines Warenlagers mittels Blankowechsels (vgl. dazu: Wiesner, Betriebliche Veranlassung von drohenden Lasten und Schäden im Zusammenhang mit einer Kapitalgesellschaft, RWZ 2002/91).

Im weiters zitierten VwGH-Erkenntnis vom 27.11.2001, 98/14/0052, betreffend einen Rechtsanwalt und dessen zu Gunsten eines Klienten eingegangene Bürgschaft hat der VwGH sogar ausdrücklich auf das Erfordernis einer eindeutigen und unmittelbaren Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Rechtsanwalt und Übernahme der Garantenstellung hingewiesen. – Gerade von einer derartigen Eindeutigkeit bzw. Unmittelbarkeit kann aber im vorliegenden Fall nach dem oben Gesagten offenbar keine Rede sein.

Schließlich wird noch darauf hingewiesen, dass eine – vom Bw. angedeutete – gesetzliche Verpflichtung des GmbH-Geschäftsführers zur Übernahme von Bürgschaften zu Gunsten der Gesellschaft bzw. zu Gunsten von Geschäftspartnern der Gesellschaft nirgends erblickt werden kann. Dem unabhängigen Finanzsenat erscheint die verfahrensgegenständliche Bürgschaftsübernahme daher überhaupt nur auf Grund der damaligen Gesellschafterstellung des Bw. (bis April 1997: 40%, ab April 1997 bis August 2000: 60%) erklärlich. Ganz in diesem Sinne wird auch in der ständigen Judikatur die Auffassung vertreten, dass das Bürgschaftsrisiko, welches ein Gesellschaftergeschäftsführer zu Gunsten der Gesellschaft übernimmt, nicht der Geschäftsführer-, sondern der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist (vgl. zB VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

