

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des 1, vertreten durch 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind Haftungszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers für Kreditschulden der im Konkurs befindlichen und später nach Konkursaufhebung gelöschten GmbH.

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Jahren 2001 und 2002 einzig Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit. In den Einkommensteuererklärungen für 2001 und 2002 machte der Bw. Sonderausgaben Renten und dauernde Lasten, Kennziffer 450 der Steuererklärung, in Höhe von S 130.155,65 (2001) und € 10.397,88 (2002) geltend. In der Rubrik der Einkommensteuererklärungen "Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Beteiligter an der Gesellschaft/Gemeinschaft" vermerkte der Bw.: "nachlaufende Kosten Sonderausgaben". In handschriftlichen Beilagen zu den Steuererklärungen gab der Bw. an, es handle sich um nachlaufende Kosten aus dem Konkurs der F-GmbH aus Haftung für Kredit.

Mit vorläufigem Bescheid vom 31. Juli 2003 bzw. 13. November 2003 wurden die oa. Beträge vom zuständigen FA zunächst bei der Einkommensteuer für 2001 und 2002 als Sonderausgaben § 18 EStG 1988 Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen, anerkannt. Mit endgültigem Bescheid vom jeweils 20. August 2004 wurden diese Beträge

unter Hinweis auf eine Berufungsentscheidung vom 9. August 2004 des UFS Wien nicht mehr als Sonderausgaben anerkannt.

Gegen diese beiden Bescheide erhab der Bw. mit Schreiben vom 30. September 2004 Berufung (Akt 2002 Seite 6). Diese richte sich gegen die Abweisung der beantragten Schuldzinsenzahlungen nach Konkurseröffnung der GmbH, an der der Bw. beteiligt gewesen sei und gleichzeitig bis 4/1999 die Geschäftsführung innegehabt habe. Die "BVE" des UFS vom 9. August 2004 behandle das Jahr 1999, wo der Bw. noch Geschäftsführer und Gesellschafter gewesen sei und zur Nachschussverpflichtung hinsichtlich des Stammkapitals verpflichtet worden sei. Die beantragten Schuldzinsen würden nicht aus dieser Verpflichtung heraus resultieren, sondern seien Zinsen, die für ein Geschäftsdarlehen aufzunehmen gewesen sei und den Bw. wie einen gewerblichen Selbständigen treffen würden. Diese Schuldzinsen würden nicht die Privatsphäre des Bw. betreffen. Aus der Sicht des Bw. seien diese Schuldzinsen nachlaufende Kosten, somit dauernde Lasten bis zum Jahr 2015. Wenn diese nicht außergewöhnliche Belastungen seien noch Sonderausgaben, dann seien sie negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Bw. ersuche daher, die beantragten Zinsenzahlungen für ein betriebliches Darlehen steuerlich anzuerkennen, da sie nicht seiner Privatsphäre zuzuordnen seien.

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2004 ab und führte in der Begründung aus: Die bereits im Erstbescheid genannte Berufungsentscheidung betreffe die Jahre 1999 und 2000. Die Ausführungen des Bw. in der Berufung vom 30. September 2004, wonach in den Jahren 2001 und 2002 der vorliegende Sachverhalt anders zu beurteilen wäre, seien daher nicht zutreffend. Im Rahmen einer Umschuldung, unter Hinweis auf ein Kreditanbot vom 25. April 2001, seien die Verpflichtungen, welche Gegenstand der Berufungsentscheidung vom 9. August 2004 gewesen seien, lediglich zu einer anderen Bank verlagert worden. In der Nichtabzugsfähigkeit habe sich aber dadurch keinesfalls etwas geändert. Die Inanspruchnahme eines Gesellschafter-Geschäftsführers als Bürge für die Schulden der GmbH führe zu keinen Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Diese Zahlungen würden auch keine außergewöhnliche Belastung darstellen, selbst wenn die Bürgschaft zur Abwendung des wirtschaftlichen Untergangs eingegangen worden sei. Weiters würden die auf Grund einer Bürgschaft geleisteten Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bankschulden der GmbH auch unter keinen der Sonderausgabentatbestände des § 18 EStG 1988 fallen.

Dagegen stellte der Bw. den Vorlageantrag vom 25. November 2004 (Akt 2002 Seite 15) und brachte vor, die in den Erklärungen 2001 und 2002 geltend gemachte Rückzahlung auf Grund von Haftung des Bw. als Geschäftsführer seien nach dem VwGH-Erkenntnis "vom 30.5.2001" (ohne Angabe einer Geschäftszahl) zumindest als Werbungskosten anzuerkennen, da auch kein schulhaftes Verhalten vorliege.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Über die F-GmbH wurde mit Gerichtsbeschluss vom 17. Mai 1999 der Konkurs eröffnet und dieser am 12. November 2003 nach Verteilung gemäß § 139 KO wieder aufgehoben. Am 16. September 2004 wurde die F-GmbH gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Der Bw. ist seit 18. Dezember 1993 selbständige vertretungsbefugter Geschäftsführer und zunächst zu 50% und ab 1996 zu 33% Gesellschafter der F-GmbH. Nach dem Vorbringen des Bw. und den unangefochtenen Tatsachenfeststellungen in der Berufungsvorentscheidung wird der Bw. aus Haftungen für Schulden der F-GmbH in Anspruch genommen.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 1997 teilte ein Rechtsanwalt im Namen der H-Bank der F-GmbH mit, dass zwei Kredite fällig gestellt wurden und keine Zahlung erfolgte (Akt 2000 Seite 31). Mit Schreiben vom 12. Dezember 1997 teilte die H-Bank dem Bw. mit, dass die Ausleihungen fällig gestellt wurden und mangels Reaktion gegen ua. den Bw. Klags- und Exekutionsschritte gesetzt werden. Weiters teilte die H-Bank dem Bw. mit, dass die am 21. November 1997 gg. der Stadtgemeinde abgegebene Gehaltspfändung in eine Abtretung umgewandelt wurde (Akt 2000 Seite 37). Mit Schreiben vom 27. Mai 1999 wurde der Bw. von der Bank A unter Hinweis auf Kreditzusagen und Schuldübernahmsurkunden aus den Jahren 1993 und 1994, in denen der Bw. die Haftung als Schuldner zur ungeteilten Hand für Investitionskredite der F-GmbH übernommen hatte, auf Grund der Konkurseröffnung über das Vermögen der F-GmbH im Hinblick auf die vom Bw. übernommene Haftung als Schuldner zur ungeteilten Hand in Anspruch genommen (Akt 2000 Seite 38). Laut Kreditanbot vom 25. April 2001 wurde dem Bw. von der B-Bank ein Kredit über S 2,100.000,00 zum Verwendungszweck Haftungsentlassung bei der Bank A und Restschuldbefreiung bei der H-Bank eingeräumt (Akt 2001, Seite 16). Der Bw. haftet somit für Bankschulden der F-GmbH, bei der er Geschäftsführer und Gesellschafter war.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 bezieht der zu mehr als 25% an einer GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer in Form von Gehältern oder sonstigen Vergütungen aus der Gesellschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Bw. ist Geschäftsführer und an der F-GmbH zu mehr als 25% beteiligt.

Jedoch führt die Inanspruchnahme eines Gesellschafter-Geschäftsführers aus Haftungen für Schulden der Gesellschaft bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu keinen Betriebsausgaben, da die Zahlungen in erster Linie im Gesellschaftsverhältnis begründet sind (Doralt, Kommentar EStG, 4. Auflage, § 4 Tz 330, Stichwort: Bürgschaften).

Im Erkenntnis vom 20.12.2000, 98/13/0029 (mit zahlreichen weiteren Zitaten) führte der VwGH aus: Ausgehend von der Überlegung, dass es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied darstellt, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend

hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, 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, hat es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters als einkünftemindernd zu berücksichtigen. 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 [im damaligen Fall] 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 (Zitat Ende).

Auch das vom Bw. im Vorlageantrag im Zusammenhang mit dem Vorbringen, es liege kein schuldhaftes Verhalten vor, offenbar gemeinte Erkenntnis VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, führt zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. Für Ausgaben im Zusammenhang mit einem Fehlverhalten des Abgabepflichtigen ist laut VwGH, aaO, entscheidend, ob das Fehlverhalten selbst der betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist oder ob es als private Verhaltenskomponente das Band der betrieblichen Veranlassung durchschneidet. So sind Zahlungen für in der Berufsausübung grob fahrlässig verursachte Schäden keine Betriebsausgabe. Dies hat jedoch nichts mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt zu tun, laut dem der Bw. auf Grund eigener rechtsgeschäftlicher Erklärungen den Banken gegenüber zivilrechtlich für fällig gestellte Kredite der F-GmbH haftet. Der berufungsgegenständliche Fall ist somit nach den Grundsätzen des VwGH-Erkenntnisses vom 20.12.2000, 98/13/0029 zu entscheiden (siehe oben). Dabei macht es keinen Unterschied, dass die F-GmbH nach Konkursaufhebung im Firmenbuch gelöscht ist, der Bw. jedoch uU. als Haftender von den Banken weiterhin in Anspruch genommen wird. Hinzuweisen ist, dass der Bw. die Haftungsübernahmen gegenüber den der F-GmbH Kredit gebenden Bank A und H-Bank vor Konkurseröffnung eingegangen ist. Auch die Umschuldung auf die Bank B laut Kreditanbot vom 25. April 2001 resultiert aus den fällig gestellten Krediten der F-GmbH und der damit verbundenen Haftungsinanspruchnahme des Bw. (Umschuldung von der Bank A und H-Bank auf die B-Bank). Die berufungsgegenständlichen Zahlungen sind daher dem Gesellschaftsverhältnis zuzuordnen und liegen daher keine – nachträglichen – Betriebsausgaben vor.

Werbungskosten, wie im Vorlageantrag genannt, würden bestenfalls bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen. Ein Zusammenhang der berufungsgegenständlichen Zinszahlungen mit den Einkünften des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit von der Stadtgemeinde in den Jahren 2001 und 2002 besteht jedoch nicht.

Zahlungen aus Bürgschaften eines Gesellschafter-Geschäftsführers für "seine" GmbH stellen auch keine außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 dar, selbst wenn sie zur

Abwendung deren wirtschaftlichen Untergangs eingegangen wurden (Doralt, aaO, § 34 Tz 78, Stichwort: Bürgschaft, mit Zitierung der Rechtsprechung).

Der Begriff der Sonderausgaben ist in § 18 EStG 1988 abschließend geregelt. Es handelt sich um Renten und dauernde Lasten (§ 18 Abs. 1 Z 1), Prämien für bestimmte Personenversicherungen (Z 2), Ausgaben zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung (Z 3), Anschaffung bestimmter Wertpapiere (Z 4), Kirchenbeiträge (Z 5), Steuerberatungskosten (Z 6), bestimmte Zuwendungen für Wissenschaft und Forschung (Z 7) sowie Verlustabzüge (§ 18 Abs. 6 und 7). Die auf Grund Haftungsinanspruchnahme durch die Banken geleisteten Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers für Bankschulden der GmbH fallen jedoch unter keinen der Sonderausgabentatbestände des § 18 EStG 1988.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. Jänner 2005