



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Wohnort, Adresse, vertreten durch StB, Steuerberatungsgesellschaft in Ort, vom 4. Dezember 2007 und 28. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch OR Mag. D, vom 6. November 2007 und 8. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen 2005 und 2006 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführertätigkeit bei der X-Innenausbau GmbH, BM GmbH [Y GmbH] und Z Bauträger GmbH), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Tätigkeit als Immobilientreuhänder, Bauträger und Konsulent) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Im Zuge einer beim Bw. abgeführten Außenprüfung gem. § 147ff BAO betreffend ua. den Zeitraum 2005 traf der Prüfer in Tz 9 und 10 seines Prüfungsberichtes vom 31.10.2007 nachstehende Feststellungen:

#### **Tz. 9 Darlehensverlust „X - Innenausbau GmbH“**

Der Abgabepflichtige war an der Fa. X -Innenausbau GmbH (seit 25.02.2005 geändert auf XA-Trockenausbau GmbH) bis zum 25.02.2005 als Gesellschafter beteiligt; bis zum 30.04.2003 war der Abgabepflichtige auch handelsrechtlicher Geschäftsführer dieser Firma. Zur Überbrückung von Liquiditätsproblemen hat der Abgabepflichtige mit Darlehensvereinbarung vom 13.04.2002 in seiner Funktion als Gesellschafter der Fa. X -Innenausbau GmbH ein Darlehen in Höhe von € 80.000,-- gewährt. Die Rückzahlung des Darlehens wurde bis 31.12.2004 bei 6%-iger Verzinsung befristet. Unmittelbar nachdem der Abgabepflichtige als Gesellschafter an der Fa. X -Innenausbau GmbH ausgeschieden ist (25.02.2005), wurde über das Vermögen der Nachfolgefirma XA -Trockenausbau GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes K vom 14.04.2005 das Konkursverfahren eröffnet. Der zu diesem Zeitpunkt noch aushaftende Betrag zuzüglich Zinsen und Verzugszinsen wurde in Höhe von insgesamt € 76.748,07 vom Abgabepflichtigen als Konkursforderung angemeldet. Aufgrund des Umstandes, dass die Konkursforderung als uneinbringlich zu werten ist, wurde der Betrag im Jahr 2005 im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb „Immobilientreuhändertätigkeit“ als „nachträgliche Betriebsausgaben“ geltend gemacht. Die steuerliche Anerkennung eines Forderungsausfalles aus einem Darlehen als „Betriebsausgaben“ setzt aber voraus, dass die Gewährung des Darlehens aus betriebsbedingten Motiven erfolgt ist. Die vom Darlehensgeber, Hr. Bw, in Form eines Einzelunternehmens ausgeübte Tätigkeit als Immobilientreuhänder lässt keine Rückschlüsse zu, die den Darlehensgeber dazu bewogen haben, der mit Liquiditätsproblemen kämpfenden Fa. X -Innenausbau GmbH ein Darlehen aus betrieblichen Motiven zu gewähren. Die für den Prüfungszeitraum 2001 bis 2005 vorgelegten Unterlagen liefern allesamt keinen Nachweis für den Austausch von Geschäftsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen des Darlehensgebers (Immobilientreuhänder) und der Fa. X -Innenausbau GmbH bzw. XA -Trockenausbau GmbH. Die AP bringt die Darlehensgewährung durch Herrn Bw ausschließlich mit seiner Gesellschafterstellung als Privatperson im Zusammenhang; die GmbH-Anteile an der X -Innenausbau GmbH stellen kein notwendiges Betriebsvermögen sondern Privatvermögen dar. Aufwendungen im Zusammenhang mit GmbH-Anteilen, die nicht im Betriebsvermögen gehalten werden, können niemals Betriebsausgaben darstellen. Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen sind gem. § 31 Abs. 5 EStG nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig. In Konsequenz zu diesen Ausführungen versagt die AP dem Forderungsausfall aus der Darlehensgewährung in Höhe von € 76.748,07 die steuerliche Anerkennung als abzugsfähige Betriebsausgaben.

### **Steuerliche Auswirkungen**

Zeitraum	2005 Euro
Einkommensteuer: (330) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	76.748,07

### **Tz.10 Bürgschaften „X -Innenausbau GmbH“**

Gleichfalls in seiner Funktion als Gesellschafter hat der Abgabepflichtige Bürgschaftserklärungen für Bankkredite der Fa. X -Innenausbau GmbH (seit 25.2.2005 geändert auf XA -Trockenausbau GmbH) bei folgenden Geldinstituten übernommen:

- a) Bürgschaftsvertrag vom 06.11.2003 bei der O-Bank
- b) Bürgschaftsvertrag vom 05.09.2004 bei der L Sparkasse AG
- c) Mitschuldnerhaftung vom 16.01.2002 bei der Bank2

Unmittelbar nachdem über das Vermögen der Fa. XA -Trockenausbau GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes K vom 14.04.2005 das Konkursverfahren eröffnet wurde, haben die Geldinstitute vom Abgabepflichtigen Hr. Bw die Einlösung der eingegangenen

Bürgschaftsverpflichtungen und Mitschuldnerhaftungen schriftlich in Höhe von insgesamt € 262.464,40 eingefordert. Dieser Betrag wurde vom Abgabepflichtigen im Konkursverfahren als bedingte Konkursforderung angemeldet. Ebenfalls mit der Begründung, dass diese bedingte Konkursforderung als uneinbringlich zu werten ist, wurden im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb „Immobilientreuhänder“ die vom Abgabepflichtigen im Jahr 2005 geleisteten Bürgschaftszahlungen in Höhe von € 66.198,07 als „nachträgliche Betriebsausgaben“ geltend gemacht. Die steuerliche Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als „Betriebsausgaben“ setzt aber ebenfalls voraus, dass das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtungen aus betriebsbedingten Motiven erfolgt ist. Diese betriebsbedingten Motive lassen sich für die AP mit dem Hinweis auf die Ausführungen unter Tz 9 des Prüfungsberichtes nicht erkennen. Laut herrschender Rechtsprechung sind bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer die Aufwendungen für eine Bürgschaft zu Gunsten der Gesellschaft grundsätzlich auf die Beteiligung zu aktivieren. Haftungszahlungen eines ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers wegen einer schlagend gewordenen Bürgschaft für Kredite der GmbH sind grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich somit einem Abzug als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Gesellschafters. In Konsequenz zu diesen Ausführungen versagt die AP den geleisteten Bürgschaftszahlungen in Höhe von € 66.198,07 die steuerliche Anerkennung als abzugsfähige Betriebsausgaben.

### **Steuerliche Auswirkungen**

Zeitraum	2005 Euro
Einkommensteuer: (330) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	66.198,07

Das Finanzamt folgte den diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen ua. diesen Feststellungen Rechnung tragenden Einkommensteuerbescheid 2005.

Mit Eingabe vom 4.12.2007 berief der steuerliche Vertreter gegen diesen Bescheid und wandte Nachstehendes ein:

„Wie die BP bereits in Tz 9 und 10 des BP-Berichtes ausführt, war Herr BW bis zum 25.2.2005 an der XA -Trockenausbau GmbH (vormals X -Innenausbau GmbH) als Gesellschafter beteiligt.

Er hat folgende Darlehenszahlungen an die X geleistet:

	Euro
am 28.8.2000	24.224,33
am 15.4.2002	20.000,00
am 3.6.2002	30.000,00
am 16.7.2002	30.000,00

Die schriftliche Darlehensvereinbarung erfolgte jedoch erst am 13.4.2002. In den Jahren 2003 und 2004 wurden insgesamt € 40.000,00 zurückbezahlt. Bei Konkursöffnung der X am 14.4.2005 waren noch € 64.224,33 offen. Diese Forderung zuzüglich Zinsen, somit insgesamt € 76.748,07 wurden beim Konkursgericht angemeldet und im Jahr 2005 bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgabe abgesetzt. Diese Forderung wurde auch vom Masseverwalter und dem Konkursgericht nicht anerkannt.

Weiters hat Herr BW mit Bürgschaftsvertrag vom 6.11.2003, 5.9.2004 und Mitschuldnerhaftung vom 16.1.2002 Haftungen von insgesamt € 66.198,07 für die XA übernommen. Aus diesem Titel musste Herr BW im Jahr 2005 folgende Zahlungen leisten:

	Euro
O-Bank	21.196,24
L Sparkasse	30.632,00
Bank2.	14.369,83

Diese Zahlungen in Höhe von insgesamt € 66.198,07 wurden wegen des Konkurses der X ebenfalls als Betriebsausgabe im Jahr 2005 angesetzt.

Das Finanzamt hat nun diese Betriebsausgaben mit der Begründung, dass der Darlehenshingabe und der Bürgschaftsübernahme eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zugrunde liegt, beim Einzelunternehmen Bw nicht zum Abzug zugelassen (siehe Tz 9 und 10 des BP-Berichtes). Hiergegen richtet sich unsere Berufung.

Begründung:

Die Darlehensgewährung und die Haftungsübernahme erfolgten sehr wohl aus betrieblichen Gründen.

Herr BW war im Rahmen seines Immobilienreuhändlergewerbes auch als Baukoordinator für Großprojekte der S-AG tätig. Zwischen Herrn BW und der S-AG gab es im Jahr 2000 eine Vereinbarung, nach der Herr BW für technische Beratung und statische Vorbemessungen beim BVH EKZ V ein Honorar erhalten hat. Das an Herrn BW im Jahr 2001 ausbezahlte Honorar in Höhe von netto ATS 2.500.000,-- wurde bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb im Jahr 2001 (Prüfungszeitraum) erklärt. Dieser Vertrag wurde von der S-AG jedoch nicht zur Gänze erfüllt, da es zu Reduktionen in der Bauausführung dieses Projektes kam. Im Zuge dieser Abstriche sicherte die Firma S-AG jedoch Herrn BW zu, sozusagen als Ausgleich hierfür Herrn BW in weiteren Projekten als Baukoordinator für die organisatorische und kommerzielle Abwicklung von Bauvorhaben heranzuziehen.

Diese Möglichkeit bot sich bereits im selben Jahr. 2001 hat die Firma X mit der Arge Parkhotel M (Fa. S-AG und S-AG-Tochter MR) einen Bauvertrag über zwei Baustufen abgeschlossen (siehe Beilage).

Herr BW als Einzelunternehmer sollte zumindest die Baukoordination und Teilbereiche der Bauleitung für M bekommen (siehe Beilage). Damit nun die Firma X GmbH diesen Großauftrag annehmen konnte, in deren Folge sich auch für den Einzelunternehmer Bw ein Folgeauftrag als Baukoordinator ergeben hätte, musste ihre Liquidität erweitert werden. Die Darlehenshingabe und die Übernahme von Haftungen waren somit Voraussetzungen für die Auftragsannahme durch die X und somit auch kausal für die Vergabe der Baukoordination an Herrn BW.

Da die Firma S-AG ihren Vertragsbedingungen jedoch nicht nachgekommen ist und immer wieder nicht gerechtfertigte Rechnungsabstriche vorgenommen hat, ist es zu einem Rechtsstreit zwischen der Fa. X GmbH und der S-AG gekommen. Daher kam es natürlich nicht mehr zur Leistung durch Herrn BW.

Als Folge dieses Rechtsstreites wurde der X zu Unrecht der Bauauftrag entzogen und daher musste sie den Konkurs anmelden.

Die erwarteten Honorare aus der Baukoordination wurden aus Gründen nicht erzielt, die nicht von Herrn BW zu vertreten sind. Hätte die Zusammenarbeit zwischen der X GmbH

und der S-AG geklappt, hätte Herr BW Honorare für seine Tätigkeit als Baukoordinator in M erhalten.

Wir beantragen daher, die Abschreibung des Darlehens und die Bürgschaftszahlungen in Höhe von € 142.946,14 als Betriebsausgabe im Jahr 2005 anzusetzen und bis zur Berufungserledigung einen Betrag von rund € 68.600,-- auszusetzen.

In eventu wird beantragt, den Verlust der offenen Darlehenssummen bzw. der Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 EStG anzusetzen.“

Das Finanzamt legte die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

In einer Beilage zum Vorlagebericht untermauerte das Finanzamt seine Rechtsposition wie folgt:

„Strittig ist, ob die Beteiligung des Bw. an der X -Innenausbau GmbH bzw. XA - Trockenausbau GmbH notwendiges Betriebsvermögen des Immobilienmakler- und Bauträgergewerbes des Bw. war oder ob sie dem Privatvermögen des Bw. (als Gesellschafter der o.a. GmbH) zugerechnet werden muss.

Der Bw. stellt ein Eventualbegehren und beantragt die erlittenen Darlehensverluste bzw. die Inanspruchnahme als Bürge entweder

- a) als Betriebsausgaben oder
- b) als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Vorgebracht wird, dass der Bw. im Rahmen seines Immobilienreuhändlergewerbes und als Baukoordinator für Großprojekte der S-AG tätig gewesen sei. Wegen der erlittenen Abstriche beim BVH EKZ V sei ihm zugesichert worden, dass er zum Ausgleich dafür bei weiteren Bauprojekten der S-AG als Baukoordinator eingesetzt werden solle. Im Jahr 2001 sei ihm beim Bau des Parkhotel M die Baukoordination versprochen worden. Damit die Fa. X -Innenausbau GmbH bei diesem Projekt tätig werden hätte können, sei die Liquidität dieser Firma zu erhöhen gewesen. Der Bw. habe daher entsprechende Darlehen geleistet und Bürgschaften übernommen. Dies alles, damit die X -Innenausbau GmbH diesen Großauftrag erteilt und der Bw. dadurch die Baukoordination zugesprochen bekomme.

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

Aufwendungen sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht wird. Die Frage nach der betrieblichen Veranlassung ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen.

Für die steuerliche Geltendmachung von Betriebsausgaben aus einem Darlehensverlust bzw. aus einer Bürgschaftsverpflichtung ist Voraussetzung, dass die Darlehenshingabe bzw. Bürgschaftsübernahme durch den Betrieb veranlasst war.

Die Frage, ob ein Darlehen bzw. eine Bürgschaft aus persönlichen (privaten) Gründen abgegeben wurde, ist vorrangig eine solche nach dem Motiv. Ihre Antwort liegt daher auf dem Gebiet der Beweiswürdigung (siehe VwGH vom 23.10.1990, Zl. 90/14/0080).

Darlehenshingaben bzw. Bürgschaftsübernahmen eines Gesellschafters sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Die Darlehensgewährung und Bürgschaftsübernahme gehört in der Regel nicht zum Betriebsgegenstand eines Immobilienreuhänders bzw. Baukoordinators.

Die Aufwendungen aus dem Darlehensverlust bzw. der Bürgschaft könnten nur dann als Betriebsausgabe im Gewerbebetrieb des Bw. anfallend angesehen werden, wenn ein Sachverhalt gegeben wäre, der sich nicht aus der Stellung als Gesellschafter ergeben würde (siehe UFS RV/0568-S/06 vom 1.8.2007).

Es müsste im Interesse des Gewerbebetriebes des Bw. sein, eine Beteiligung bei der X - Innenausbau GmbH einzugehen.

Die in der Berufung geltend gemachten Gründe, dass durch die Darlehensgewährung und die Bürgschaftsübernahme ein wirtschaftlicher Nutzen für den Bw. entstanden ist, lässt sich nicht nachvollziehen. Aus der Konstellation Baukoordinator zu bauausführenden Unternehmen ist vielmehr ein Nutzen bei der X -Innenausbau GmbH zu erblicken, weil diese hoffen durfte, dass sie durch die Baukoordinationsstellung ihres Gesellschafters eher als bei einem fremden Baukoordinator mit Bauaufträgen bedacht wird.

Nicht ersichtlich ist es, welchen Nutzen ein bauausführendes Unternehmen einem Baukoordinator bringen kann, weil der Baukoordinator nicht von den einzelnen bausausführenden Unternehmen bestellt wird.

Im gegenständlichen Fall ist auch der so genannte Fremdvergleich anzustellen, weil die Person des Bw. auch am Betrieb der X -Innenausbau GmbH beteiligt war.

Ein fremder Baukoordinator hätte kein Darlehen vergeben und wäre auch keine Bürgschaft eingegangen, weil es für ihn belanglos wäre, ob die X -Innenausbau oder an deren Stelle ein anderes Bauunternehmen im Rahmen der Baukoordination zu betreuen wäre. Die Darlehenshingabe und die Bürgschaftsübernahme haben ihre Wurzeln daher in der Gesellschafterstellung des Bw. und sind demnach der Privatsphäre zuzuordnen.

Zum Eventualbegehren:

Für den Fall der Nichtanerkennung der Beteiligung als zum Betriebsvermögen gehörig, wird beantragt, den Darlehensverlust und die Inanspruchnahme als Bürge als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Laut Rechtsprechung ist die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die der Gesellschafter einer GmbH zu Gunsten der GmbH eingeht, um deren wirtschaftlichen Untergang abzuwenden, keine außergewöhnliche Belastung (siehe VwGH vom 2.3.1993, Zl. 93/14/0018). Dies muss umso mehr gelten, wenn wie im gegenständlichen Berufungsfall behauptet wird, dass die Darlehenshingabe bzw. Bürgschaftsübernahme für die Liquiditätserweiterung der GmbH erfolgte."

Im Zuge durchgeführter Erhebungen gemäß § 143 BAO überprüfte das Finanzamt, ob die seitens der Betriebsprüfung hinsichtlich des Jahres 2005 getroffenen Feststellungen in Bezug auf die Nichtanerkennung von Darlehensverlusten und Bürgschaftszahlungen bei Erstellung der Steuererklärung für 2006 beachtet worden sind.

Im Bericht vom 8.10.2008 stellte der Prüfer hiezu unter Punkt 2. „Zahlungen aus Haftung für XA GmbH“ Nachstehendes fest:

„Ungeachtet der Prüfungsfeststellungen lt. Tz 10 des Prüfungsberichtes vom 31.10.2007 wurden auch im Rahmen der Gewinnermittlung 2006 betreffend der Einkünfte aus der Tätigkeit als „Immobilienmakler und Bauträger“ u.a. Bürgschaftszahlungen für die Fa. XA - Trockenausbau GmbH als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht (gegen die zitierte Prüfungsfeststellung wurde ein zurzeit noch unerledigte Rechtsmittel in Form einer Berufung eingebracht). Mit dem Hinweis auf die ausführliche Begründung lt. Tz 10 des zitierten Prüfungsberichtes, wonach Haftungszahlungen eines ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers wegen einer schlagend gewordenen Bürgschaft für Kredite der GmbH grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich somit einen Abzug als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Gesellschafters entziehen, werden die Besteuerungsgrundlagen wie folgt geändert:

Einkünfte aus Immobilienmakler und Bauträger lt. Erkl.	169.523,01
zuzügl. nicht abzugsfähige Ausgaben für Haftungszahlungen XA GmbH	39.456,61
Einkünfte aus Immobilienmakler u. Bauträger lt. Prüfung bzw. Veranlagung“	208.979,62

Das Finanzamt berücksichtigte bei der Veranlagung des Zeitraumes 2006 diese Feststellungen. Darüber hinaus blieben Vergleichszahlungen (€ 26.000,-), welche der Bw. an die Firma BSM GmbH geleistet hatte, die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben versagt.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 eingebrachten Berufungseingabe führte die steuerliche Vertretung aus:

„Wie die BP bereits in Tz 9 und 10 des BP-Berichtes vom 31.10.2007 ausführt, hat Herr BW mit Mitschuldnerhaftung vom 16.1.2002 Haftungen für die XA übernommen. Aus diesem Titel musste Herr BW im Jahr 2005 Zahlungen in Höhe von € 14.369,83 (1. Rate) sowie im gegenständlichen Jahr 2006 Zahlungen in Höhe von € 13.456,61 leisten (siehe Beilage I – Abdeckung 2. Rate aus Mitschuldnerhaftung).

Weiters hat Herr BW im Jahr 2006 durch Zahlung eines Pauschalbetrages von € 26.000,00 in zwei gleichen Raten a '€ 13.000,00 einen Vergleich mit der klagenden Partei BSM Gesellschaft mbH geschlossen (siehe Beilage II).

Diese Zahlungen in Höhe von insgesamt € 39.456,61 wurden als Betriebsausgabe im Jahr 2006 angesetzt.

Das Finanzamt hat nun diese Betriebsausgaben mit der Begründung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Zahlungen beim Einzelunternehmen Bw nicht zum Abzug zugelassen (siehe Tz 2 der Niederschrift vom 8.10.2008). Hiergegen richtet sich unsere Berufung.

Begründung:

Hinsichtlich der Begründung für den Betriebsausgabenabzug der 2. Rate aus der Mitschuldnerhaftung in Höhe von € 13.456,61 vom 29.12.2006 verweisen wir auf unsere Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 4.12.2007.

Den Abzug der Vergleichszahlung von insgesamt € 26.000,00 begründen wir wie folgt:

Herr BW ist Geschäftsführer der BM GmbH, welche im Zuge der Erweiterung des Einkaufszentrums P in K mit der Planung und Bauabwicklung beauftragt war. Die BM GmbH war auch für die Einhaltung der Termine verantwortlich. Die klagende Fa. BSM GmbH war Lieferant der Fa. X GmbH, die den Bauauftrag beim Einkaufszentrum erhalten hatte. Da es

Zahlungsprobleme bei der X GmbH gegeben hat, sollte Herr BW sich bei der X dafür einsetzen, dass die offenen Rechnungen bezahlt werden. Hätte Herr BW das nicht gemacht, wäre der Bau still gestanden und die Verzögerung hätte bei der Bau und Projektmanagement BW GmbH als Projektleiter zu einer Pönalzahlung wegen Terminüberschreitung geführt. Wie aus der beiliegenden Klagebeantwortung vom 12.7.2005 (Beilage V), sowie Schreiben RA Mag. AB (Beilage VI) vom 1.3.2006 ersichtlich ist, konnte sich Herr BW nur durch Zahlung eines Betrages von € 26.000,00 vor einer möglichen Verurteilung zu Zahlung eines viel höheren Betrages bewahren.

Diese Zahlung erfolgte jedoch nicht in der Eigenschaft als Gesellschafter der X GmbH und auch nicht um die X GmbH vor einem Konkurs zu bewahren. Die Übernahme der Haftung erfolgte um die BM GmbH, deren Geschäftsführer Herr BW ja ist, vor einer Pönalzahlung zu bewahren.

Wir beantragen daher, die Haftungszahlungen in Höhe von € 39.456,61 als Betriebsausgabe im Jahr 2006 anzusetzen und bis zur Berufungserledigung einen Betrag von rund € 16.223,80 auszusetzen.

In eventu wird beantragt, die Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 EStG anzusetzen."

Zu dem genannten Berufungsvorbringen replizierte das Finanzamt:

„Zwei strittige Berufungspunkte sind vorhanden:

1) Die Haftungszahlungen für die XA sind nach Ansicht des Finanzamtes weder Betriebsausgaben noch eine außergewöhnliche Belastung.

Auf die nähere Begründung wird auf das Begleitschreiben zum Vorlageantrag E 2005 vom 7.2.2008 verwiesen.

2) Vergleichszahlungen für die X GmbH

Ausgeführt wird, dass sich der Bw. für die Bezahlung von Rechnungen der X GmbH für Lieferungen der BSM GmbH für das Projekt „P“ „verbürgt“ habe. Nachdem die X GmbH ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachgekommen sei, wurde eine Klage im Ausmaß von € 86.244,60 eingebracht. Der Bw. musste im Jahr 2006 nach einem Vergleichsabschluss einen Betrag von € 26.000,-- in zwei Raten an die Klägerin überweisen.

Diese Zahlung sei jedoch nicht in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der X GmbH erfolgt, sondern sie wurde getätigt, um die Bau- und Projektmanagement BW GmbH, deren Geschäftsführer der Bw. ist, vor einer Pönalzahlung zu bewahren.

Zu untersuchen ist, bei wem eine betriebliche Veranlassung zur Verausgabung dieser Vergleichszahlung bestand.

In erster Linie trifft dies auf den Gesellschafter der X GmbH (Bw.) zu, weil der Entzug des Auftrages seitens der Bau- und Projektmanagement BW GmbH drohte und somit in weiterer Folge mit dem Untergang der X GmbH und im Anschluss mit einer Haftungsgeltendmachung des Bw. zu rechnen wäre.

Interesse am Fortbestand der X GmbH ist auch der Bau- und Projektmanagement BW GmbH zu bescheinigen. Eine Bezahlung des Vergleichsbetrages durch ihren Geschäftsführer (Bw.) wäre ihr zuzurechnen. Ein Zusammenhang der Vergleichszahlungen mit den Geschäftsführerbezügen ist nicht zu sehen. Eine Verbindung dieser Vergleichszahlungen mit dem Betrieb des Bw. „Immobilienmakler und Bauträger“ ist deshalb nicht gegeben, weil das Projekt „P“ von der Bau- und Projektmanagement BW GmbH geleitet wurde. Der Bw. hat in seinem ganzen Berufungsvorbringen auch kein einziges Argument



erwähnt, das einen betrieblichen Zusammenhang der Vergleichszahlungen mit „seinem Betrieb“ erkennen lässt. Vielmehr schließt er dies selbst aus, wenn im letzten Absatz auf Seite 2 der Berufungsschrift (Blatt 12/06/E) sinngemäß ausgeführt wird, dass die Haftungsübernahme um die Bau- und Projektmanagement BW GmbH vor einer Pönalzahlung zu bewahren, erfolgt sei.

Zum Eventualvorbringen (außergewöhnliche Belastung) wird auf die Berufungsvorlage E 2005 verwiesen.“

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens erging mit Datum 18.02.2011 nachstehender Ergänzungsvorhalt:

„[..]

1.) Vorzulegen wären

- a) sämtliche (Darlehens)Vereinbarungen, welche den an die Fa. X GmbH gewährten nunmehr in Streit stehenden Darlehen zugrunde liegen;
- b) die Bürgschaftsverträge vom 6.11.2003, 5.9.2004 sowie die Mitschuldnerhaftungserklärung vom 16.1.2002;
- c) Zahlungsbestätigungen aus der Inanspruchnahme als Bürge und Zahler durch die Gläubiger (O-Bank, L Sparkasse und Bank2. );
- d) Klagsschrift im Verfahren BSM GmbH vs. Bw., Gz 111.

2.) Ferner werden Sie ersucht, unter Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs nachzuweisen,

- a) zu welchem Zeitpunkt dem Einzelunternehmen Bw. die Baukoordination bzw. Bauleitung betreffend das Bauvorhaben Parkhotel M zugesichert wurde;
- b) dass die Darlehenshingabe an die X GmbH (zu der Sie im Streitzeitraum mit einem Anteil von 35% beteiligt waren) bzw. die Haftungsübernahme zugunsten dieser Gesellschaft kausal war für die Beauftragung des Einzelunternehmers BW mit der Baukoordination bzw. Bauleitung; anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass der zwischen der ARGE Parkhotel M und der X Innenausbau GmbH abge-schlossene Bauvertrag vom 7.12.2001 offenbar vor Bürgschaftsübernahme bzw. Darlehensgewährung abgeschlossen wurde;
- c) das in Aussicht gestellte Entgelt für die Durchführung der Baukoordination bzw. Bau-leitung am Projekt Parkhotel.

3.) Zur Wahrung des Parteiengehörs werden Ihnen in der Anlage die zum Vorlagebericht ergangenen finanzamtlichen Ausführungen zur Kenntnismahme sowie allfälligen Stellungnahme übermittelt.“

Mit Datum 14.03.2011 übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw. a) die Darlehensvereinbarung vom 13.04.2002 b) die Bürgschaftsverträge vom 06.11.2003, 05.09.2004 sowie die Mitschuldnerhaftungserklärung vom 16.01.2002, c) sechs Zahlungsbestätigungen aus der Inanspruchnahme als Bürge und Zahler durch die L Sparkasse und die Bank2. sowie d) die Klagsschrift zu dem beim Landesgericht K zur Geschäftszahl 00 Cg zL705 geführten Zivilverfahren BSM GmbH vs Bw..

Die unter Pkt 2. des Fragenvorhaltes vom 18.02.2011 ausgewiesenen Fragestellungen wurden seitens der steuerlichen Vertretung wie folgt beantwortet:

„a) Wie bereits in unserer Berufung vom 04.12.2007 aufgeführt, gab es im Jahr 2001 zwischen Herrn BW und (Ober) Bauleiter Ing. Pr von der S-AG eine mündliche Vereinbarung, sozusagen als Ausgleich für die Abstriche beim Projekt EKZ V, Herrn BW bei weiteren Projekten als Baukoordinator für Bauvorhaben heranzuziehen. Das war dann beim Bauvorhaben Parkhotel M der Fall. Laut Herrn BW gab es keine schriftliche Beauftragung sondern nur eine Besprechung Ende 2001, Anfang 2002 mit den Herrn F und Br von der S-AG, wobei auch heute nicht mehr nachvollziehbar ist, ob noch weitere Personen für das Projekt verantwortlich waren, da sich die Zuständigkeit laufend änderte.

b) Es ist schon richtig, dass der Bauvertrag zwischen der ARGE Parkhotel M und der X am 07.12.2001 abgeschlossen wurde und somit zeitlich vor der Darlehensgewährung liegt. Die Firma X benötigte jedoch höhere Geldmittel, um den erhaltenen Großauftrag abwickeln zu können, was wiederum eine Voraussetzung für die Auftragserteilung als Baukoordinator war.

c) Das in Aussicht gestellte Honorar kann Herr BW nach so viel Jahren nicht genau beziffern, da der Leistungsumfang nicht genau definiert werden konnte und auch keine Unterlagen mehr seitens der XA/X vorliegen. Er schätzt es jedoch auf ca. € 100.000,00 bis € 150.000,00“.

Eine Stellungnahme seitens des Bw. zu den im Vorlagebericht angestellten finanzamtlichen Überlegungen bzw. zu der von der Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung erfolgte nicht.

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

#### **A) Darlehensverluste und Bürgschaftszahlungen (Est 2005 und 2006)**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben alle Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen gelten dann als durch den Betrieb veranlasst, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden. Als Maßstab für diese Beurteilung dient dabei die Verkehrsauffassung.

Strittig ist im vorliegenden Fall, in welcher Eigenschaft der Bw. die Darlehen der X GmbH eingeräumt bzw. die Bürgschaftserklärungen (Mitschuldnerhaftungserklärungen) zugunsten der besagten Gesellschaft gezeichnet hat.

Fakt ist, dass der Bw. in der Zeit zwischen dem 14.3.1996 und 4.3.2005 als Gesellschafter an der X GmbH mit einem Beteiligungsausmaß in Höhe von 35% beteiligt war, wobei dieser bis zum 14.3.2003 auch die Geschäftsführung der besagten Gesellschaft innehatte. In Anbetracht dieses Umstandes vertritt die Amtspartei die Auffassung, dass der Bw. in seiner Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter bzw. Gesellschafter-Geschäftsführer seiner Gesellschaft die strittigen Darlehen eingeräumt hat bzw. für sie Bürgschaftsverpflichtungen eingegangen ist.

Der Bw. vertritt indes den Standpunkt, die Darlehensgewährung bzw. Bürgschaftsübernahme sei im Rahmen seines Einzelunternehmens als Baukoordinator erfolgt. Die Auftragserteilung der X GmbH mit der Durchführung der im Bauvertrag Nr. 11 vom 7.12.2001 determinierten Trockenbauarbeiten sei Voraussetzung für seine Beauftragung als Baukoordinator gewesen. Um den Auftrag über die Trockenbauarbeiten am Bauvorhaben M übernehmen bzw. abwickeln zu können, sei die kapitalschwache X GmbH mit Liquidität auszustatten gewesen. Allein aus diesem Grunde habe er (Bw.) der X GmbH ein Darlehen eingeräumt bzw. habe er sich gegenüber den Gläubigerbanken als Bürge und Zahler zur Verfügung gestellt.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in seinem Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0120, mit der Thematik auseinandergesetzt, unter welchen Prämissen Darlehensverluste sowie Zahlungen aus einer übernommenen und letztlich schlagend gewordenen Bürgschaftsverpflichtung, welche von einem Einzelunternehmer zugunsten einer Gesellschaft, an der er beteiligt war, eingegangen wurde, zu Betriebsausgaben führen. Für die steuerliche Berücksichtigung derartiger Zahlungen als Betriebsausgaben sei laut verwaltungsgerichtlicher Sentenz insbesondere wesentlich, dass ein **unmittelbarer Zusammenhang** zwischen dem Einzelunternehmen und den getätigten Aufwendungen bzw. dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft bestehe. Entscheidend ist somit die Existenz einer eindeutigen und unmittelbaren Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Einzelunternehmer und Übernahme der Garantenstellung (*JAKOM*, Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, § 4, Tz 330, „Bürgerschaftsaufwendungen“; *Doralt*, Die Einkommensteuer Kommentar, § 4 Tz 330, „Bürgschaften“).

Bei Vorliegen eines lediglich **mittelbaren Zusammenhanges** ist davon auszugehen, dass dieser Zusammenhang von der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen als Gesellschafter jener Gesellschaft, zugunsten derer sich der Steuerpflichtige verbürgt hat, verdrängt wird. Aus diesem Grunde reicht das Vorliegen eines mittelbaren Zusammenhanges für die Zuordnung der Betriebsausgaben zum Einzelunternehmen auch nicht aus (vgl. *JAKOM*, aaO.). Diese Betrachtung gilt für Ausgaben, welche aus Darlehensverlusten erwachsen gleichermaßen wie für Zahlungen aus dem Titel der Haftungsinanspruchnahme aufgrund einer abgegebenen Interzession.

Im vorliegenden Fall lässt sich ein unmittelbarer Konnex zwischen Bürgschaftsübernahme bzw. Darlehenshingabe und der Tätigkeit des Bw. als Baukoordinator nach Ansicht des erkennenden Senates nicht herleiten. Selbst wenn das Berufungsvorbringen, wonach die Übernahme von Trockenbauarbeiten am Bauvorhaben M durch die X GmbH Voraussetzung für eine Beauftragung des Einzelunternehmers BW mit der Baukoordination gewesen sei, zuträfe,

wäre bestenfalls ein mittelbarer Zusammenhang (in Form des besagten Folgeauftrages) gegeben.

Der Bw. vermochte trotz Aufforderung in keiner Verfahrenslage sein Vorbringen über das Bestehen eines ursächlichen Zusammenhanges zwischen Bürgschaftsübernahme/Darlehensgewährung und Beauftragung als Baukoordinator zu belegen bzw. nachzuweisen. Offen geblieben ist letztendlich auch die Frage, ob es überhaupt zu einer verbindlichen und konkreten Beauftragung des Bw. mit der Baukoordination am Bauvorhaben M gekommen ist, oder aber, ob eine solche lediglich in Aussicht gestellt wurde. Auch die vage gehaltenen Ausführungen, wonach es „Ende 2001/Anfang 2002“ zu „Besprechungen“ mit Vertretern der S-AG gekommen sei, bilden keine eindeutige und klare Antwort auf diese Frage. Für den erkennenden Senat ist es zudem nicht nachvollziehbar, aus welchem Grunde die Übernahme von Trockenbauarbeiten durch die X GmbH Voraussetzung für eine Betrauung des Bw. als Baukoordinator gewesen sein soll. Das von Seiten der Amtspartei in der Beilage zum Vorlagebericht erstattete Vorbringen, wonach prinzipiell nicht ersichtlich sei, welchen Nutzen ein bauausführendes Unternehmen einem Baukoordinator bringen könne, zumal letzterer nicht von den einzelnen bauausführenden Unternehmen bestellt werde, blieb unwidersprochen.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in einer Vielzahl von Erkenntnissen mit der Frage der Abzugsfähigkeit von Zahlungen von (wesentlich beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführern aus einer zugunsten ihrer Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung auseinandergesetzt (bspw. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041; VwGH 24.7.2007, 2006/14/0052, 20.05.2010, 2008/15/0335, uva.). In all diesen Entscheidungen vertrat der Gerichtshof einheitlich die Auffassung, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft sei, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern und erst in weiterer Folge dadurch die Geschäftsführerbezüge zu erhalten. Allgemein gilt: Übernimmt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu qualifizieren. Diese sind aber ebenso wenig als Betriebsausgabe absetzbar, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Solche Einlagen können nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, und zwar auch nicht mit dem Argument, dass damit der Fortbestand der Geschäftsführereinkünfte 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 diese daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund (VwGH 24.01.1990, 86/13/0162; VwGH 07.09.1993, 90/14/0028; uva.). Unter diesem Blickwinkel

betrachtet, kann auch nicht angenommen werden, dass die strittigen Zahlungen des Bw. in der Eigenschaft als Geschäftsführer der X GmbH geleistet worden sind.

Sollten Zahlungen der hier vorliegenden Art beim Einzelunternehmer steuerliche Anerkennung finden, so bedarf es überdies der Voraussetzung, dass die vom Einzelunternehmer gesetzte Handlungsweise einem **Fremdvergleich** standhält. Aufwendungen aus der Garantenstellung heraus führen demnach nur dann zu Betriebsausgaben, wenn auch ein fremder Unternehmer ceteris paribus diese Bürgschaftsverpflichtung eingegangen wäre (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0120; *Doralt*, aaO.). Im vorliegenden Fall ist sonach zu hinterfragen, ob auch ein nicht an der X GmbH beteiligter Unternehmer, sich für diese Gesellschaft im Ausmaß von € 66.198,07 verbürgt hätte, und zwar einzig und allein aus dem Grunde, um einen Auftrag über die Baukoordination mit einem laut Angabe des Bw. zwischen € 100.000,- und € 150.000,- betragenden Auftragsvolumen zu erhalten. Der erkennende Senat vertritt dazu die Ansicht, dass ein fremder Dritter eine derartige Verpflichtung nicht übernommen hätte. Ein Extraneus hätte sich überdies – schon aus Gründen der Beweissicherung – die Auftragserteilung (samt Leistungsbeschreibung) schriftlich zusichern lassen, so wie dies auch die X GmbH anlässlich der Auftragsübernahme in Bezug auf die Trockenbauarbeiten (Bauvertrag Nr. 11) gemacht hatte.

Im vorliegenden Fall hatte der UFS aufgrund der vorliegenden Beweislage in Verbindung mit dem Parteienvorbringen in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beurteilen, ob aufgrund der gegebenen Umstände unter Bedachtnahme auf die von der Judikatur geprägten Kriterien angenommen werden kann, dass die eingegangene Bürgschaftsverpflichtung bzw. die Darlehensgewährung primär und nahezu ausschließlich in der Interessenssphäre des Einzelunternehmers (als Baukoordinator) begründet lag und nicht überlagert wurde von jener als Gesellschafter der X GmbH. Die Nachweisführung darüber, dass sowohl für die Bürgschaftsübernahme als auch für die Darlehenseinräumung nahezu ausschließlich Umstände maßgeblich waren, die unmittelbar in der betrieblichen Sphäre des Bw. als Baukoordinator angesiedelt sind, hätte der Bw. zu erbringen gehabt. Einen derartigen Nachweis blieb dieser allerdings schuldig.

In dem zur Vorlage gebrachten zwischen der ARGE Parkhotel M MR - S-AG als Auftraggeberin einerseits und der X – Innenausbau GmbH als Auftragnehmerin andererseits abgeschlossenen Bauvertrag Nr. 11 vom 07.12.2001 wurde für die Durchführung von Trockenbauarbeiten sowie Übernahme von Rekonstruktionsarbeiten an Ziergliedern eine Auftragssumme von € 2.238.821,90 vereinbart. Weder in der besagten Vereinbarung noch in einer sonstigen Urkunde finden sich Hinweise darauf, dass dieses Vertragsverhältnis in irgendeinem kausalen Zusammenhang mit der Beauftragung des Einzelunternehmers BW stehen würde. Derartiges

geht auch weder aus den vorliegenden Bürgschafts- bzw. Mitschuldnerhaftungserklärungen noch aus dem Darlehensvertrag vom 13.04.2002 hervor.

Wie die steuerliche Vertretung dezidiert ausgeführt hatte, benötigte die X GmbH Geldmittel, um den erhaltenen Auftrag „M“ überhaupt abwickeln zu können. Aus diesem Grunde sei die Erweiterung der Liquidität in Form einer Darlehenseinräumung bzw. Bürgschaftsübernahme Voraussetzung für die Auftragsannahme durch die X GmbH gewesen. Aus diesem Vorbringen geht nach Ansicht des erkennenden Senates unmissverständlich hervor, dass es wohl primär im Interesse der X GmbH gelegen sein musste, den Auftrag betreffend die Durchführung von Trockenbauarbeiten bzw. Rekonstruktionsarbeiten mit einem Auftragsvolumen von über € 2,2 Mio. zu erhalten. Dass die Beauftragung der X GmbH auch zur Beauftragung des Einzelunternehmers BW mit der Durchführung von Arbeiten im Zusammenhang mit der Baukoordination geführt hätte, lässt sich aufgrund der vorliegenden Faktenlage weder bejahen noch verneinen. Tatsache ist jedenfalls, dass – wie bereits oben ausgeführt – sich ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den aus der Bürgschaftsübernahme sowie Darlehensgewährung resultierenden Ausgaben und den (potenziellen) Einkünften des Bw. als Baukoordinator selbst unter Zugrundelegung der Annahme, dass es tatsächlich zu einer verbindlichen Betrauung des Bw. mit der Baukoordination gekommen sei, nicht herleiten lässt.

Aufgrund der vorliegenden Umstände erscheint es authentisch und plausibel, dass sowohl die Darlehenseinräumung wie auch die übernommene Interzession ihre Wurzeln im Gesellschaftsverhältnis hatten. Tatsache ist jedenfalls, dass der Bw. im Zeitpunkt des Abschlusses des schriftlichen Darlehensvertrages (13.04.2002) – über die im August 2001 erfolgte Darlehenszuzahlung wurde in fremdunüblicher Weise gar keine schriftliche Vereinbarung getroffen – bzw. im Zeitpunkt der Haftungsübernahmen mit einem Anteil von 35% an der X GmbH beteiligt war.

### **Zum Eventualbegehren:**

Der Senat vermag auch dem Berufungsbegehren, die geleisteten Zahlungen in eventu als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, aus folgenden Gründen nicht zu folgen:

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 liegt eine außergewöhnliche Belastung (agB) dann vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 3 leg. cit. zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur liegen zwangsläufige Aufwendungen dann nicht vor, wenn diese Aufwendungen sich als Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Vermögensschäden bewirken, abgesehen insbesondere von Katastrophenschäden (§ 34 Abs. 6 1 TS), grundsätzlich von vornherein keine außergewöhnliche Belastung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde § 34 EStG 1988 nicht zu dem Zweck geschaffen, wirtschaftliche Misserfolge, die ja die verschiedensten Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (vgl. *JAKOM*, 4. Aufl, § 34, Tz 90). Aufwendungen eines Gesellschafter(-Geschäftsführers) einer GmbH für einen der Gesellschaft gewährten Kredit stellen unternehmerisches Wagnis dar und bilden keine agB. Nach den sittlichen Wertvorstellungen billig und gerecht denkender Menschen trifft auch in Notfällen weder den Gesellschaftern noch den Geschäftsführern eine Verpflichtung für Gesellschaftsschulden einzustehen (VwGH 6.11.1991, 89/13/0093; 7.3.1993, 90/14/0063; vgl. auch *JAKOM*, aaO.).

Damit stellen auch Zahlungen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft aus dem Titel einer schlagend gewordenen Bürgschaftsverpflichtung heraus bzw. erlittene Darlehensverluste infolge einer eingetretenen Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft keine agB im Sinne des § 34 EStG dar. Einkommensteuerrechtlich wird nicht differenziert, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob er spätere Einlagen tätigt oder ob er Schulden der Gesellschaft zahlt, ohne sich an ihr regressieren zu können. In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommensteuerlich ebenso wenig Berücksichtigung finden kann wie etwa die Wertminderung von Aktien im Privatvermögen oder die Uneinbringlichkeit privater Geldforderungen (VwGH 20.6.1990, Zlen. 90/13/0064, 0065).

Ein Forderungsausfall kann grundsätzlich nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn die zur Forderung führenden Zahlungen (Darlehenshingabe) selbst die Kriterien einer agB erfüllen. Gegenständlich wurde das Darlehen der X GmbH eingeräumt, damit diese ihre Liquidität erweitern kann. Die Voraussetzungen für die Qualifikation der Darlehens-einräumung als außergewöhnliche Belastung liegen demnach offensichtlich nicht vor. Gleiches gilt für die aus der Bürgschaftsverpflichtung (Mitschuldnerhaftung) resultierenden Zahlungen.

## **B) Vergleichszahlungen (ESt 2006)**

Die steuerliche Vertretung bringt vor, ihre Mandantschaft habe die Vergleichszahlungen nicht in der Eigenschaft als Gesellschafter der X GmbH geleistet um diese vor einem Konkurs zu bewahren. Die Übernahme der zugrunde liegenden Haftung sei vielmehr aus dem Grunde

erfolgt, „um die Bau- und Projektmanagement BW GmbH, deren Geschäftsführer Herr BW ja ist, vor einer Pönalzahlung zu bewahren“. Infolge der schleppenden Zahlungsmoral der X GmbH hätte nämlich die Fa. BSM GmbH die Materiallieferungen, welche für die Durchführung der Innenbauarbeiten in Bezug auf das Projekt „EKZ P“ notwendig gewesen seien, gestoppt, was naturgemäß zu einer Bauzeitüberschreitung und damit zu Pönalzahlungen geführt hätte.

Dem Bw. wurde im Rahmen des zweitinstanzlichen Verfahrens die Stellungnahme der Amtspartei, wonach kein Zusammenhang zwischen den Geschäftsführerbezügen des Bw. bei der B-GmbH und der Haftungszusicherung erkennbar sei, zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt. Die Behörde vertrat im besagten Schreiben weiters die Auffassung, dass auch kein Konnex dieser Vergleichszahlungen mit dem Betrieb des Bw. als Immobilienmakler und Bauträger erkennbar sei, zumal das Projekt „P“ von der BM GmbH geleitet worden sei. Die von der Amtspartei gezogenen Schlussfolgerungen blieben allesamt unwidersprochen.

Der UFS teilt die von der Amtspartei in ihrer Replik vom 22.12.2008 vertretene Ansicht, wonach ein Zusammenhang zwischen der Haftungsübernahme zugunsten der X GmbH und den Geschäftsführerbezügen des Bw. bei der B GmbH ebenso wenig erkennbar sei wie eine Verknüpfung mit dem Betrieb als Einzelunternehmer.

Dass der Bw. als Gesellschafter der X GmbH am Fortbestehen der besagten Gesellschaft interessiert gewesen sein musste, ist offensichtlich, zumal ein zu erwartender Entzug des Auftrages durch die B GmbH – möglicherweise nicht unerhebliche – wirtschaftliche Folgen für die X GmbH gehabt hätte. Ein zumindest ebenso großes Interesse am Fortbestehen der X GmbH ist auch der B GmbH zuzubilligen. Wenn nunmehr der Bw. als Geschäftsführer und als Alleingesellschafter (100% Anteilseigner) der B GmbH Zahlungen aus dem Titel eines Vergleiches leistet, so sind diese Zahlungen primär dem Gesellschafter BW zuzurechnen und nicht dem Geschäftsführer, zumal ein unmittelbarer Zusammenhang mit dessen Geschäftsführerbezügen – wie ausgeführt – offenkundig nicht besteht.

Für den erkennenden Senat ist aufgrund der vorliegenden Sachlage unzweifelhaft, dass die strittigen Zahlungen in erster Linie Zahlungen des Bw. als Gesellschafter der B GmbH, respektive der X GmbH waren. Dieser hatte offenbar danach getrachtet, seine Gesellschaft(en) vor weiteren Schäden zu bewahren. Verstärkt wird diese Annahme nicht zuletzt durch die Berufungsausführungen selbst, wonach die Vergleichszahlungen aus dem Grunde getätigt worden seien, „um die BM GmbH, deren Geschäftsführer der Bw. ja ist, vor einer Pönalzahlung zu bewahren.“

Zum Eventualbegehren, die geleisteten Vergleichszahlungen als agB anzuerkennen, ist auf die unter Pkt. A) dieser Berufungsentscheidung ergangenen Ausführungen zu verweisen.



Aus den angeführten Gründen konnte dem gegenständlichen Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein. Es waren daher die beiden Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. August 2011