

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Alexander Kantner, Steuerberater, 6850 Dornbirn, Brielgasse 21, vom 25. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 26. August 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt ein Planungsbüro für Lichtberatung und Lichtdesign. In der im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 machte er 46.000 € für eine Bürgschaftszahlung als Betriebsausgabe geltend. Diese Zahlung resultierte aus der Inanspruchnahme aus einer Wechselbürgschaft, die der Berufungswerber für ein von der RSGmbH im Jahr 2000 bei der B aufgenommenes Darlehen übernommen hatte.

Nach Ansicht des Finanzamtes war die Bürgschaftszahlung nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Risiko, das der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle einer Bürgschaftsübernahme aus Verbindlichkeiten der Gesellschaft trage, primär der Gesellschaftssphäre zuzurechnen sei. Dass der Berufungswerber die Haftung für Schulden der RSGmbH nicht als Gesellschafter, sondern als Einzelunternehmer übernommen habe, sei nicht nachvollziehbar und auch nicht nachgewiesen. Das Finanzamt verfügte daher die Wiederaufnahme des bereits rechtskräftigen

Einkommensteuerverfahrens 2002 und setzte mit Bescheid vom 26. August 2005 die Einkommensteuer für das Jahr 2002 ohne Berücksichtigung der Bürgschaftszahlung fest.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wandte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers ein, das Finanzamt habe in seiner Bescheidbegründung übersehen, dass der Berufungswerber laut Firmenbuchauszug weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der RSGmbH gewesen sei. Er sei vielmehr als Planer für diverse Projekte der RSGmbH in Deutschland tätig gewesen. Zur Zeit des Eingehens der Bürgschaft habe die RSGmbH mehrere Großprojekte zu bearbeiten gehabt. Der Berufungswerber sei mit der Planung dieser Projekte beauftragt worden, die RSGmbH sollte die Pläne verwirklichen und die erwähnten Objekte mit ihrer Beleuchtungstechnik ausstatten. Der Berufungswerber habe seine Planungsleistungen mit Honorarnoten an die RSGmbH abgerechnet, was auch aus der Vereinbarung des Berufungswerbers mit dem neuen Geschäftsführer der RSGmbH vom 13.9.2000 ersichtlich sei. Aus dieser Vereinbarung gehe auch hervor, dass der Berufungswerber die Bürgschaft deshalb übernommen habe, weil ihm Planungsaufträge von der RSGmbH zugesagt worden seien. Damit sei klar, dass die Bürgschaft betrieblich veranlasst und deshalb als Betriebsausgabe anzuerkennen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Zur Bürgschaftszahlung führte es aus, aus der Bürgschaftserklärung gegenüber der B gehe eindeutig hervor, dass der Berufungswerber diese Bürgschaft für Verbindlichkeiten der RSGmbH als Gesellschafter dieser Gesellschaft übernommen habe. Die Bürgschaftszahlung sei daher steuerlich als Einlage zu werten, woran auch die genannte interne Vereinbarung nichts ändern würde. Für diese Vereinbarung gälten nämlich die strengen formalen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen, da der Berufungswerber diese Vereinbarung in Personalunion als Gesellschafter-Geschäftsführer (Stammeinlage 499.000 S von 500.000 S) und als Einzelunternehmer unterzeichnet habe. Eine solche Vereinbarung entfalte keine rückwirkende Wirkung. Auch hätte der Berufungswerber die Bürgschaft spätestens zum 31. Dezember 2001 in seine Bilanz aufnehmen müssen, da ihm die Inanspruchnahme aus dieser Bürgschaft seit 17. Oktober 2001 bekannt gewesen sein musste. Die Bürgschaftszahlung sei daher als Einlage des Gesellschafter-Geschäftsführers in seine Not leidende Kapitalgesellschaft zu werten.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2004 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dadurch galt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wiederum als unerledigt. Ergänzend zur Berufung wurde darin ausgeführt: Der Berufungswerber sei bis zum Jahr 2000 Gesellschafter und

Geschäftsführer der LR, die durch die Einbringung des Einzelunternehmens des Berufungswerbers entstanden sei, gewesen. Im Jahr 1999 seien Interessenten aus Ostdeutschland mit dem Ansuchen auf den Berufungswerber zugekommen, die Gesellschaft zu kaufen. Nach längeren Verhandlungen habe sich der Berufungswerber dazu entschlossen, die LR zu verkaufen. Die Anteile seien an die neuen Gesellschafter abgetreten worden, der Berufungswerber sei aus der Gesellschaft ausgetreten und diese sei in RSGmbH umbenannt worden. Der Hintergrund für diese Transaktion sei gewesen, dass der Berufungswerber Patente und Know-how besessen habe, welche die neuen Gesellschafter erwerben wollten. Im Gegenzug hätten diese zugesagt, den Berufungswerber in Großprojekte als Planer einzubeziehen. Da Herr S als neuer Gesellschafter und seine Partner Zugang zu Großprojekten bei der Post, der Bahn und Großbanken in Deutschland gehabt hätten, habe sich der Berufungswerber lukrative Aufträge aus diesem Bereich erhofft. Es sei damals um Planungsaufträge in der Größenordnung von 3 bis 4 Mio. DM gegangen, die vom Berufungswerber konzipiert und von der RSGmbH realisiert werden sollten. Um den Berufungswerber als Planer in die vergabewichtigen Ausschreibungen und Entscheidungen mit einbinden und auf sein Know-how zurückgreifen zu können, hätten die Erwerber der GmbH von ihm eine Haftungserklärung verlangt, um Sicher zu stellen, dass der Berufungswerber für den Fall, dass er entsprechende Planungsaufträge erhalte, auch die technische Umsetzung an die RSGmbH weiterleite. Aus diesem Grunde sei im Zuge der Übergabe der GmbH diese Haftungserklärung abgeschlossen worden. In der Folge sei es zwar zum Konkurs der RSGmbH gekommen, da die neuen Eigentümer ihre Aufträge mit anderen, ihnen gehörenden Gesellschaften abgewickelt hätten und die Patente, die sie erhofften erwerben zu können, nicht der LR, sondern dem Berufungswerber gehörten. Durch den Bruch mit den Erwerbern der Gesellschaft sei es für den Berufungswerber auch nicht zu den erwarteten Großaufträgen gekommen. Es sei jedoch eine Tatsache, dass diese Bürgschaftsverpflichtung ausschließlich aus betrieblicher Veranlassung eingegangen und daher als Betriebsausgabe abzugsfähig sei. Der Berufungswerber sei zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der RSGmbH gewesen, daher seien diese Aufwendungen aus der Bürgschaftsverpflichtung auch nicht auf die Beteiligung zu aktivieren. Auch bestehe kein privater Zusammenhang mit der Bürgschaftserklärung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Bürgschaftszahlung in Höhe von 46.000 € als Betriebsausgabe des Berufungswerbers im Jahre 2002 zu berücksichtigen sei oder, wie das Finanzamt meint, als Gesellschaftereinlage des Berufungswerbers in die RSGmbH zu werten ist. Das Finanzamt stützt sich dabei auf die auf die Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes, wonach Kosten aus Verpflichtungen, die ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft für diese übernimmt, ebensowenig als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführe (vgl. VwGH 24.1.1990, 86/13/0162).

Zur Beantwortung dieser Streitfrage ist also zunächst zu klären, ob der Berufungswerber die Bürgschaftsverpflichtung als Gesellschafter eingegangen ist oder nicht. Nur auf den ersten Fall trifft nämlich die vorzitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu. Das Finanzamt geht in seiner Entscheidung davon aus, dass der Berufungswerber zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Bürgschaftserklärung am 21. Dezember 2000 Gesellschafter der RSGmbH war und stützt seine Annahme laut Aktenlage offenbar auf die Tatsache, dass der Gesellschafterwechsel zwischen dem Berufungswerber als Altgesellschafter und DS erst am 16. März 2001 in das Firmenbuch eingetragen wurde.

Diese Meinung teilt der unabhängige Finanzsenat nicht. Bereits am 28. September 2000 schlossen der Berufungswerber und DS mit Notariatsakt einen Vertrag über die Abtretung des Geschäftsanteils des Berufungswerbers an der LR an DS. Am selben Tag wurde mit Beschluss der Berufungswerber als bisheriger Geschäftsführer der RSGmbH abberufen und DS zum neuen Geschäftsführer bestellt. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ist daher der Berufungswerber als Gesellschafter-Geschäftsführer bereits an diesem Tag aus der RSGmbH ausgeschieden. Dass der Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel erst am 25. Jänner 2001 beim Firmenbuchgericht angemeldet und am 16. März 2001 in das Firmenbuch eingetragen wurde, schadet nicht. Denn die Eintragung eines Gesellschafterwechsels in das Firmenbuch gilt nach der herrschenden Rechtsprechung nicht konstitutiv, sondern lediglich deklarativ (OLG Wien vom 21.10.1993, 6 R 67/93; OGH vom 30.1.1997, 6 Ob 2380/96k sowie vom 9.11.2003, 6 Ob 149/03k). Als konstitutiver Akt des Gesellschafterwechsels sind daher der Abschluss des Abtretungsvertrages sowie der Beschluss über die Abberufung des bisherigen Geschäftsführers vom 28. September 2000 anzusehen. Die Bürgschaftserklärung vom 21. Dezember 2000 hat der Berufungswerber daher nicht mehr als Gesellschafter der LR abgegeben, sodass von einer Einlage der Bürgschaftszahlung aus diesem Grunde nicht mehr gesprochen werden kann.

Laut einer internen Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und DS vom 13. September 2000 verpflichtet sich dieser, den Berufungswerber im Gegenzug zu dessen Bürgschaftserklärung in Großprojekte in Deutschland als Planer einzubeziehen und gegen Honorar zu entgelten und ihn auch in Zukunft vor allem im Objektbereich Deutschland einzubinden. Da der Berufungswerber im Jahr 2000 ein Einzelbüro als Planer geführt und entsprechende Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) erklärt hat, ist es durchaus glaubhaft, dass er

die Bürgschaftserklärung im Jahr 2002 im Interesse seines Einzelunternehmens unterzeichnet hat und die Bürgschaftszahlung daher betrieblich veranlasst war.

Auch das Argument des Finanzamtes, der Berufungswerber hätte bereits im Jahr 2001 die Bürgschaft in die Bilanz aufnehmen müssen, da er bereits seit 17. Oktober 2001 wissen musste, dass er aus dieser Bürgschaft in Anspruch genommen werden würde, vermag den unabhängigen Finanzsenat nicht zu überzeugen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind Bürgschaften im Betriebsvermögen erst auszuweisen, wenn sich eine Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung ergibt (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., § 4 Rz 74). Eine Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen besteht aber nur bei der Gewinnermittlung für protokollierte Kaufleute nach § 5 EStG, nicht aber bei der vom Berufungswerber gewählten nach § 4 Abs 1 EStG.

Der Berufung war daher statzugeben.

Feldkirch, am 30. März 2006