



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

N-Straße

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/0727-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 9. Februar 1999 betreffend Einkommensteuer 1996 nach der am 27. Juni 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Jahre 1996 als Konsulent bzw. als Softwareberater tätig und erzielte aus den diesbezüglich entfalteten Aktivitäten Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung betreffend das o. a. Jahr machte der Bw. u. a. Betriebsausgaben auf Grund von Haftungsinanspruchnahmen bei der PS-GmbH. in Höhe von ATS 115.566,-- sowie bei der AC-GmbH. in Höhe von ATS 68.400,-- geltend.

Mit diesbezüglichem Ergänzungersuchen vom 24. September 1998 forderte das Finanzamt den Bw. auf, zweckdienliche Unterlagen betreffend der Haftungsinanspruchnahme sowie die Nachweise für die entsprechenden Zahlungen beizubringen. Weiters wurde der Bw. ersucht, bekanntzugeben, aus welchem Grunde er wofür zur Haftung herangezogen worden sei und welche Einkünfte aus den Geschäftsführertätigkeiten resultiert hätten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes vom 24. September 1998 gab der damalige Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 7. Oktober 1998 u. a. an, dass er seit der Gründung der o. e. Gesellschaften deren Geschäftsführer gewesen sei und zur Finanzierung der

Betriebsmittelkredite dieser Gesellschaften als Geschäftsführer persönliche Bürgschaften bei den kreditgewährenden Banken habe übernehmen müssen.

Nachdem diese Gesellschaften in Konkurs gegangen seien, sei von diesen Banken hinsichtlich der von diesen eingegangene, noch offenen Kredite die Bürge- und Zahlungshaftung gegen den Bw. geltend gemacht worden. Die Gläubigerbanken hätten ihre Forderungen eingeschränkt. Kopien der diesbezüglichen Vereinbarungen, sowie Kopien der diesbezüglichen Zahlungsnachweisen wurden mit gleichem Schreiben beigebracht. Von der erkennenden Behörde wird an dieser Stelle angemerkt, dass aus den letztgenannten Belegkopien eindeutig hervorgeht, dass der Bw. die entsprechenden Zahlungen tatsächlich geleistet hat.

In dieser Vorhaltsbeantwortung wurde weiters bekanntgegeben, dass der Bw. Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit bei den beiden o. g. Gesellschaften in folgender Höhe erzielte:

1989: ATS 130.000,--

1990: ATS 294.000,--

1991: ATS 336.264,--

1992: ATS 282.000,--

In einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 27. Oktober 1998 forderte das Finanzamt den Bw. u. a. auf, bekanntzugeben, ob er auch Gesellschafter der beiden o. g. Gesellschaften gewesen sei, sowie bejahendenfalls, in welchem Ausmaß er an diesen beteiligt gewesen sei. Weiters wurde der Bw. hinsichtlich des Umstands, dass im Jahre 1992 laut Schreiben vom 7. Oktober 1998 betreffend das Jahr 1992 Geschäftsführerbezüge in Höhe von ATS 282.000,- angeführt worden seien, diese Einkünfte jedoch nicht in seiner Erklärung aufgeschienen seien, ersucht, diesbezüglich Stellung zu nehmen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens vom 27. Oktober 1998 gab der damalige Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 24. November 1988 diesbezüglich bekannt, dass der Bw. an der Firma AC-GmbH . ab deren Gründung, die im Jahre 1988 erfolgt sei, zu 50 % beteiligt gewesen sei. Durch den Zutritt eines dritten Gesellschafters sei seine Beteiligung im Jahre 1990 auf ein Drittel herabgesetzt worden. Mit April 1992 sei der Bw. von dieser Gesellschaft sowohl als deren Gesellschafter als auch als deren Geschäftsführer ausgeschieden.

An der Firma PS-GmbH . sei der Bw. ab Gründung im Jahre 1988 mit 10 % beteiligt gewesen. Am 26. September 1990 habe sich dessen Beteiligung auf 25 % erhöht. Mit April 1992 sei der Bw. von dieser Gesellschaft sowohl als deren Gesellschafter als auch als deren Geschäftsführer ausgeschieden.

Hinsichtlich der im Jahre 1992 erzielten Geschäftsführerbezüge gab der Bw. in Beantwortung des o. a. Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 27. Oktober 1998 bekannt, dass diese

Vergütungen in der Einkommensteuererklärung 1992 unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärt worden seien.

Von der erkennenden Behörde wird an dieser Stelle angemerkt, dass aus der Einkommensteuererklärung des Bw. betreffend das Jahr 1988 hervorgeht, dass der Bw. aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Firma AC-GmbH . Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielte und dass in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für dieses Jahr hinsichtlich der vom Bw. erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der letztgenannten Gesellschaft erzielte Zinserträge sowie Zinsaufwendungen für die Anschaffungskosten von Gesellschaftsanteilen für beide o. a. Gesellschaften aufscheinen.

In der Einkommensteuererklärung des Jahres 1989 scheinen aus Geschäftsführertätigkeit bei beiden o. g. Gesellschaften erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf. Aus der Beilage betreffend die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 geht ebenfalls hervor, dass der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei diesen beiden Gesellschaften erzielte. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung betreffend das Jahr 1991 scheint die Geschäftsführertätigkeit des Bw. bei der Firma PS-GmbH .

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 am 9. Februar 1999 und versagte den für die Haftungsinanspruchnahme geltendgemachten Aufwendungen die Anerkennung. Mit gesondert ergangener Begründung vom 10. Februar 1999 führte es diesbezüglich aus, dass für den Fall der Inanspruchnahme eines geschäftsführenden Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft für Schulden der Gesellschaft die hieraus resultierenden Zahlungen als – wenn auch negative – Geldmittel der Kapitalanlage nicht der Geschäftsführerfunktion, sondern vielmehr der Gesellschafterfunktion zuzurechnen seien. Derartige Verluste stellten eine Wertminderung des Privatvermögens dar und seien aus diesem Grund steuerlich unbeachtlich. Das Finanzamt führte diesbezüglich weiters aus, dass die Übernahme von Verpflichtungen der Gesellschaft seitens des Gesellschafters grundsätzlich als Einlage zu werten sei und wies abschließend auf das Erkenntnis des VwGH vom 5. Juli 1988, ZI. 85/14/0111, hin.

In der mit Schreiben vom 3. März 1999 erhobenen Berufung führte der (damalige) Vertreter des Bw. u. a. aus, dass der Abzug der o. a. Aufwendungen entsprechend der Bescheidbegründung wegen der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Bw. zu den o. e. Gesellschaften deshalb nicht anerkannt worden sei, da es sich bei diesen Zahlungen um Einlagen handeln müsse, bzw. diese Ausgaben der Gesellschafterfunktion und nicht der Geschäftsführerfunktion zuzurechnen seien. Diese allgemein gehaltene Begründung sei jedoch im vorliegenden Fall ohne weitere Untersuchung der bestandenen Verhältnisse nicht geeignet, den Abzug der Zahlungen als Betriebsausgaben zu verweigern.

Der Bw. sei bei den beiden o. a. Firmen im Zeitraum von der im Jahre 1988 erfolgten Gründung an bis zum April 1992 als Gesellschafter beteiligt gewesen und gleichzeitig neben

weiteren Geschäftsführern als Geschäftsführer bestellt gewesen. Er hätte bei beiden Gesellschaften jedoch keineswegs eine beherrschende Position eingenommen und sei, entsprechend den Mehrheitsverhältnissen, weisungsgebunden gewesen.

Die Übernahme der Bürgschaften für die Kontokorrentkredite habe nicht abgelehnt werden können, ohne dadurch gleichzeitig die Einkunftsquelle für die Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit zu verlieren. Dadurch sei der notwendige Zusammenhang mit Aufwendungen die Zur Erwerbung Erhaltung und Sicherung von Einkünften *"im Sinn des § 4 EStG"* gegeben gewesen.

Die Übernahme der Bürgschaften sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, an dem sich keine der beiden Gesellschaften in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden habe. Aus diesem Grunde sei auch die Zuführung von Eigenmitteln an die Gesellschaft nicht erforderlich gewesen.

Bedingt durch das im April 1992 erfolgte Ausscheiden sowohl als Geschäftsführer, als auch als Gesellschafter aus beiden Gesellschaften, sei es dem Bw. in weiterer Folge nicht möglich gewesen, auf diese Einfluss zu nehmen, bzw. die Bürgschaften zurückzuziehen. Zum Zeitpunkt der Konkursöffnung über die o. a. Gesellschaften und den daraus resultierenden Zahlungsansprüchen der Banken sei der Bw. nicht mehr Gesellschafter gewesen. Daher könnten die später anfallenden zwangsläufigen Zahlungen an dritte Gläubiger keine Gesellschaftereinlagen darstellen.

Es könne nicht den wirtschaftlichen Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen, wenn jede Verpflichtung gegenüber einer Gesellschaft, um dieser einen Geschäftsbetrieb zu ermöglichen, ausschließlich einer Gesellschafterfunktion zugerechnet werde, ohne zu berücksichtigen, dass derartige Aufwendungen eine Voraussetzung für die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen als mitarbeitender Gesellschafter-Geschäftsführer darstellten.

Eine weitere wesentliche Tatsache, die gegen die Annahme spreche, dass die Bürgschaftsübernahme eine Einlage des Gesellschafters in die Gesellschaft darstellten, bestehe darin, dass die nicht mitarbeitenden Gesellschafter keine wie immer gearteten Bürgschaften zur Finanzierung der Gesellschaft eingegangen seien. Daraus ergebe sich eine ungleiche und nachteilige steuerliche Behandlung mitarbeitender und steuerpflichtige Einnahmen erzielender Gesellschafter gegenüber ausschließlich kapitalgebenden Gesellschaftern.

Durch die einfache *"Unterstellung"*, dass alle Handlungen eines Gesellschafters einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegenüber, ausschließlich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung gegeben seien, sei eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung insoweit gegeben, als ein Geschäftsführer einer Gesellschaft einen anderen Verpflichtungsgrund mit seiner Tätigkeit eingegangen sei, als eine Person die nur als Kapitalgeber auftrete.

Wenn der Geschäftsführer nun in weiterer Folge durch die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft eine Vermögenseinbuße erleide und diese Aufwendungen den aus der gleichen Tätigkeit erzielten steuerpflichtigen Einnahmen nicht als Abzugsposten gegengerechnet würden, dann stelle diese Vorgangsweise einen Eingriff in das Recht auf Eigentum dar, da der durch das Recht auf eine derartige Steuereinhebung verursachte Geldabfluss das Vermögen des Bw. mindere.

In der am 27. Juni 2005 über Antrag der Partei am 9. Februar 1999 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Vertreter des Bw. u. a. ergänzend aus, dass Ausgaben mit Einnahmen prinzipiell zusammenhingen und dass die berufungsgegenständlichen Aufwendungen in einem kausalen Zusammenhang mit den Einnahmen (des Bw.) gestanden seien sowie dass im Einkommensteuerrecht das Verhältnismäßigkeitsprinzip gelte. Eine Nichtanerkennung der Aufwendungen würden in seinem Fall den Gegebenheiten des Wirtschaftslebens widersprechen. Außerdem sei durch die Nichtanerkennung der Aufwendungen für die Bürgschaftszahlungen der Gleichheitsgrundsatz verletzt, da der Bw. keine Möglichkeit gehabt hätte, seine Ansprüche gegenüber den anderen Gesellschaftern, die jedoch keine Haftung übernommen hätten, durchzusetzen. Regressmöglichkeit hätte keine bestanden.

Weiters wurde ausgeführt, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf Fälle wie den seinen, als nicht unbedingt mit den wirtschaftlichen Grundsätzen in Einklang zu bringen, anzusehen sei. Auf Grund der Tatsache, dass ein Geschäftsführer gezwungen sei, für Geschäftskredite persönlich zu haften, entstehe durch diese Rechtsprechung eine Ungerechtigkeit, da nicht geschäftsführende Gesellschafter nur mit ihrer Einlage hafteten, umgekehrt jedoch am Erfolg der Gesellschaft partizipierten. Diesbezüglich wurde weiters vorgebracht, dass für Bw. zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme keine Möglichkeit mehr bestand, auf die beiden o. g. Gesellschaften Einfluss zu nehmen, da dieser bereits lange vor diesem aus diesen ausgeschieden sei.

Die Besonderheit dieses Falles liege darin, dass der Bw. als einziger Minderheitsgesellschafter Bürgschaften übernommen habe. Hinsichtlich des vom Finanzamt zitierten Erkenntnisses des VwGH brachte der Vertreter des Bw. vor, dass die Möglichkeit bestehe, dass dem diesbezüglichen Sachverhalt andere Mehrheitsverhältnisse - beispielsweise eine Beteiligung im Ausmaß von 100 % - zu Grunde gelegen seien.

Die Vertreterin der Amtspartei führte aus, dass sie die Erwägungen des Finanzamtes aufrecht erhalte und wies darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des VwGH Bürgschaftszahlungen als Einlagen zu werten seien, die primär dem Fortbestand der Gesellschaft dienten. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge sei nur als weitere Folge dessen anzusehen. Außerdem ändere das Beteiligungsausmaß im Hinblick auf die Judikatur nichts an der dargestellten Rechtslage.

Über Befragen des Referenten, ob zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Bw. aus den beiden o. g. Gesellschaften keine Möglichkeit bestanden habe, aus den Haftungen entlassen zu werden, gab dieser an, dass eine solche im Jahre 1992 nicht gegeben gewesen sei. Mit den übrigen Gesellschaftern sei diesbezüglich mündlich vereinbart gewesen, dass eine Entlassung aus der Haftung innerhalb von achtzehn Monaten nach seinem Ausscheiden erfolgen würde. Außerdem hätte er zu diesem Zeitpunkt keine Bedenken darüber gehabt, dass diese Gesellschaften in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten könnten. Auch ein Auskaufen aus den übernommenen Haftungen sei nicht möglich gewesen. Die tatsächliche Haftungsinanspruchnahme sei in Folge von Vereinbarungen mit den Banken weitaus geringer gewesen, als die seinerzeit eingegangene.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob vom Bw. im Jahre 1996 geleistete Zahlungen für Haftungsanspruchnahmen aus Bürgschaften für Kredite der Firmen AC-GmbH . und PS-GmbH ., an denen dieser in den Jahren 1988 bis 1992 beteiligt war, und die der Bw. in diesem Zeitraum in seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung als deren Gesellschafter bzw. deren Gesellschaftergeschäftsführer einging, im erstangeführten Jahr einkünftemindernd geltend gemacht werden können.

Der Bw. hat die berufungsgegenständlichen Aufwendungen im Jahre 1996 im Zusammenhang mit seinen als Konsulent bzw. als Softwareberater erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben in Abzug gebracht.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aus dem Sachverhalt geht unstrittig hervor, dass die vom Bw. geleisteten Bürgschaftszahlungen nicht durch die im letzten Absatz erwähnte Tätigkeit veranlasst waren.

Somit stellt sich die Frage, ob die berufungsgegenständlichen Aufwendungen als nachträgliche Betriebsausgaben oder, in eventu - obwohl vom Bw. in seinem Berufungsbegehren nicht beantragt - als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

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, EStG⁷, § 4 Tz 330, Stichwort Bürgschaften, derselbe, EStG⁴, § 16Tz 220, Stichwort Bürgschaften, ebenso wie Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73, und etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2001, Zl. 2001/15/0060, vom 21. Oktober 2003, Zl. 2003/14/0076, und vom 31. März 2004, Zl. 2004/13/0021).

Ausgehend von der Überlegung, dass es einkommensteuerlich 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 von Haftungen und in der Folge von Schulden einer Ges.m.b.H. durch deren Gesellschafter-Geschäftsführer dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der

Ges.m.b.H. und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 7. September 1993, Zl. 90/14/0028 und vom 23. Mai 1996, Zl. 94/15/0069).

Übernimmt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebensowenig als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft 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. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und dient daher gegenüber dem primären Zweck der Einlagen (Fortbestand der Gesellschaft) in den Hintergrund (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 24. Jänner 1990, Zl. 86/13/0162). Daher geht das in der Berufung sowie in der mündlichen Berufungsverhandlung erstattete Vorbringen, dass zwischen den berufungsgegenständlichen Aufwendungen und den Einnahmen des Bw. ein kausaler Zusammenhang bestanden habe, ins Leere. Das Gleiche gilt für die Ausführungen in der Berufung, dass die Übernahme der Bürgschaften für die Kontokorrentkredite der beiden o. a. Gesellschaften nicht habe abgelehnt werden können, ohne dadurch gleichzeitig die Einkunftsquelle für die Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit zu verlieren.

Ähnliches gilt für die Ausführungen, dass es nicht den wirtschaftlichen Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen könne, wenn jede Verpflichtung gegenüber einer Gesellschaft, um dieser einen Geschäftsbetrieb zu ermöglichen, ausschließlich einer Gesellschafterfunktion zugeordnet werde, ohne zu berücksichtigen dass derartige Aufwendungen eine Voraussetzung für die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen eines mitarbeitenden Gesellschafter-Geschäftsführers seien. Dieses Vorbringen bestätigt geradezu die in der oben zitierten Rechtsprechung angestellten Erwägungen, dass die Übernahme der Haftungen und in der Folge der Schulden wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der Gesellschaft dient.

Am bisher Gesagten vermag auch das Vorbringen, dass die Übernahme der Bürgschaften zu einem Zeitpunkt erfolgt sei, an dem sich keine der beiden Gesellschaften in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden habe, nichts zu ändern. Die weiteren diesbezüglichen Ausführungen, dass derartige Aufwendungen eine Voraussetzung für die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen eines mitarbeitenden Gesellschafters darstellten, bestätigen wiederum die obigen Erwägungen.

Wenn in der Berufung bzw. in der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegt wird, dass für den Bw. nach dessen im Jahre 1992 erfolgten Ausscheiden aus den beiden Gesellschaften

keine Möglichkeit einer weiteren Einflussnahme auf diese bestanden habe und dass der Bw. zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung über diese Gesellschaften nicht mehr deren Gesellschafter gewesen sei und dass die später angefallenen zwangsläufigen Zahlungen nicht als Gesellschaftereinlagen angesehen hätten werden können, so ist unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 31. Mai 2004, Zl. 2004/13/0021 zu entgegnen, dass die Haftung für Kredite einer Gesellschaft grundsätzlich auch dann aufrecht bleibt, wenn der Haftende seine Geschäftsführerfunktion niederlegen sollte, da für die Zuordnung zur Gesellschafterphäre die bei Übernahme der Bürgschaft gegebene Veranlassung durch die Gesellschafterstellung, an der sich auch bei späterer Abtretung der Gesellschaftsanteile nichts ändert, entscheidend ist. Das Vorbringen des Bw. in der Berufungsverhandlung, dass er zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus beiden Gesellschaften keine Möglichkeit gehabt habe, aus den Haftungen entlassen zu werden und dass zu diesem Zeitpunkt mit den übrigen Mitgesellschaftern mündlich vereinbart worden sei, dass eine Entlassung aus der Haftung innerhalb der achtzehn nachfolgenden Monate erfolgen solle, geht daher ins Leere. Das Gleiche gilt für dessen weitere diesbezügliche Ausführungen, dass zum letztgenannten Zeitpunkt keine Bedenken darüber bestanden hätten, dass die beiden o. g. Gesellschaften in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten könnten sowie, dass ein Auskaufen aus den übernommenen Haftungen nicht möglich gewesen sei.

Hinsichtlich des vom Vertreter des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringens, dass die Möglichkeit bestehe, dass dem Sachverhalt des vom Finanzamt zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 5. Juli 1988, Zl. 85/14/0111 andere Mehrheitsverhältnisse, beispielsweise eine Beteiligung im Ausmaß von 100 %, zu Grunde gelegen seien, ist auszuführen, dass aus diesem Erkenntnis hervorgeht, dass eine derartige Beteiligung in diesem Fall gegeben war. Da die Übernahme derartiger Haftungen wie der berufungsgegenständlichen primär mit der Gesellschafterstellung zusammenhängt, kann jedoch letztlich dahingestellt bleiben, in welcher Höhe der Bw. an den beiden o. a. Gesellschaften beteiligt war. Daran vermag auch der Umstand, dass der Bw. als einziger Minderheitsgesellschafter, Bürgschaften übernahm, nichts zu ändern.

Das Gleiche gilt für die Berufungsausführungen, dass die nicht mitarbeitenden Gesellschafter keine wie immer gearteten Bürgschaften zur Finanzierung der Gesellschaft eingegangen seien und dass aus diesem Grund eine ungleiche bzw. nachteilige steuerliche Behandlung eines mitarbeitenden Gesellschafters gegenüber einem ausschließlich kapitalgebenden Gesellschafters bestehe. Auch der in der Berufung vorgebrachte Umstand, dass der Bw. bei den beiden o. g. Gesellschaften keine beherrschende Position innegehabt habe und entsprechend den Mehrheitsverhältnissen weisungsgebunden gewesen sei, ändert daran nichts.

Auch aus dem weiteren diesbezüglichen Vorbringen, dass sich auf Grund der "Unterstellung", dass alle Handlungen eines Gesellschafters einer Ges.m.b.H. gegenüber ausschließlich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung gegeben seien eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung insoweit ergebe, als ein Geschäftsführer einer Gesellschaft einen anderen Verpflichtungsgrund mit seiner Tätigkeit eingegangen sei, als eine Person, die nur als Kapitalgeber auftrete ist auf Grund der vorstehenden Erwägungen für den Bw. nichts zu gewinnen.

Das Gleiche gilt für die Ausführungen in der Berufung, dass den Geschäftsführer in weiterer Folge eine durch die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft verursachte Vermögenseinbuße treffe, da diese Aufwendungen den aus der gleichen Tätigkeit erzielten steuerpflichtigen Einnahmen nicht (als Abzugsposten) gegengerechnet werden könnten und dass diese von den Finanzbehörden gewählte Vorgangsweise einen Eingriff in das Recht auf Eigentum darstelle.

Aus den obigen Erwägungen ergibt sich, dass auch das übrige, den Gleichheitsgrundsatz sowie das die wirtschaftlichen Grundsätze betreffende Vorbringen ins Leere geht.

Schlussendlich ist der Vollständigkeit halber darauf zu verweisen, dass Verluste am Vermögensstamm sowie Aufwendungen zur Vermeidung solcher Verluste und sonstige den Vermögensstamm betreffende Ausgaben auch keine Werbungskosten darstellen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 20. Juni 1990, ZI. 90/13/0064), wobei diesbezüglich anzumerken ist, dass im Falle des Bw. ein Werbungskostenabzug bereits deshalb nicht in Betracht kommt, da dieser weder im berufsgegenständlichen Zeitraum, noch in den Jahren, in welchen er an den beiden o. g. Gesellschaften beteiligt war, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte. Unter Hinweis auf das im letzten Satz zitierte Erkenntnis wird in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer III B, § 16, Tz 6, hinsichtlich des Werbungskostenabzuges bei Einkünften aus Kapitalvermögen weiters ausgeführt, dass Verlusten aus Bürgschaften, die zur Stützung einer Kapitalgesellschaft von den Gesellschaftern übernommen werden, kein Werbungskostencharakter zukommt.

Unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 5. Juli 1988, ZI. 85/14/0111 sowie vom 20. Juni 1990, ZI. 90/13/0064, ist letztlich auszuführen, dass Zahlungen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, die dazu dienen, die Gesellschaft mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, auch keine außergewöhnliche Belastung darstellen, da es sich bei derartigen Zahlungen immer um Kapitalanlagen handelt, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommensteuerlich ebenso wenig Berücksichtigung finden kann, wie beispielsweise die Wertminderung von Aktien im Privatvermögen oder die Uneinbringlichkeit privater Geldforderungen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juni 2005