



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Ort3, Adr1, vertreten durch Stb, Ort2 vom 1. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch Mag. MB, vom 9. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig nach der am 28. Jänner 2011 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in der Zeit vom 23.10.2002 bis zum 01.11.2005 als Gesellschafter-Geschäftsführer der P.-GmbH (im Folgenden kurz P-GmbH genannt) tätig. Gemeinsam mit dem zweiten Gesellschafter-Geschäftsführer S., der ebenfalls wie der Bw. zu 15% an der P-GmbH beteiligt war, vertrat er das besagte Unternehmen nach außen.

Im Zeitpunkt der Bestellung des Bw. zum Geschäftsführer (23.10.2002) legte der Mehrheitsgesellschafter T. – dieser war an der GmbH mit einem Anteil von 70% beteiligt – seine Funktion als Geschäftsführer zurück. Ab diesem Zeitpunkt wurde die P-GmbH im Rechtsverkehr ausschließlich durch ihre beiden geschäftsführenden Minderheitsgesellschafter vertreten.

In dem zwischen der Bank1 (kurz: Bank) als Kreditgeberin einerseits und der P-GmbH als Kreditnehmerin andererseits mit Datum 13.02.2004 abgeschlossenen Kontokorrentkreditvertrag zu Konto Nr. 111 wurde ein revolvierender Kontokorrentkreditrahmen von € 150.000,- vereinbart. Dieser Kreditrahmen wurde zur Abdeckung der laufenden Ausgaben der P-GmbH benötigt.

Die Vertragsurkunde weist neben Kreditgegenstand und den zugrunde liegenden Bedingungen auch die durch die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer (Bw. und S) erfolgte Besicherung des Kredites aus. Sonach galt die Bestellung nachstehender Sicherheiten als vereinbart:

„Bürgschaft Bw, geb. GebDat1, Adr2, Ort3,
 Bürgschaft Mario S, geb. GebDat2, Adr4 ,
 Pfand Gehalt Mario S, geb. GebDat2, wohnhaft Adr4
 Pfand Gehalt Bw, geb. GebDat1, wohnhaft Ort3, Adr2
 Überweisungsauftrag Bausparvertrag Nr. 222 Bausparkasse1
 Pfand Wertpapiere Depot Nr. 1x Bank2 AG
 Pfand Wertpapiere Depot Nr. 1y Bank2 AG
 Pfand Wertpapiere Depot Nr. 2a Bank4 AG
 Pfand Versicherung Polizze Nr. 3a Versicherungs AG
 Pfand Wertpapier Depot Nr. 4a G AG
 Pfand Wertpapier Depot Nr. 5a G AG
 Pfand Versicherung Polizze Nr. 6a Gi Versicherungs AG
 Pfand Versicherung Polizze Nr. 7a L AG“

Wie aus dem im Behördenakt einliegenden Firmenbuchsauszug zu entnehmen ist, wurde mit Beschluss des Landesgerichtes K vom Dat3, Geschäftszahl1, das Konkursverfahren über die P-GmbH eröffnet. Der Konkurs wurde laut Beschluss des Landesgerichtes K vom Dat4, Geschäftszah2, mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben.

Mit Schreiben vom 11.01.2006 wurde der Bw. aufgefordert, den aushaftenden Saldo zum Kontokorrentkredit, Kto. Nr. 111, in Höhe von € 127.245,23 zu berichtigen.

Mit Schreiben vom 10.07.2007 bestätigte die Bank, dass durch die erfolgte Einzahlung von € 49.289,91 auf das Kreditkonto Nr. 111 die persönliche Haftung des Bw. als erfüllt betrachtet werde und sämtliche bis zu diesem Tage bestehenden Forderungen gegen den Bw. berichtet und verglichen seien.

Aktenkundig ist weiters ein mit 13.12.2007 datiertes E-Mail der Bank an die steuerliche Vertretung des Bw., mit welchem der Eingang nachstehender Teilbeträge auf das obgenannte Kreditkonto bestätigt wurde.

21.11.2006	EUR	2.152,08
21.11.2006	EUR	1.650,25
22.11.2006	EUR	21.563,83
22.11.2006	EUR	16.890,32
01.12.2006	EUR	7.032,43

In der im elektronischen Wege eingebrachten Einkommensteuererklärung 2006 beantragte der Bw. die steuerliche Anerkennung der aufgrund der schlagend gewordenen Bürgschaft geleisteten Beträge von insgesamt € 49.2893,91 als nachträgliche Werbungskosten gemäß § 32 Z 2 EStG 1988.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 blieb diesem Begehren die Anerkennung versagt. In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus, dass die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich nicht zu Werbungskosten führe, sondern vielmehr zu Gesellschaftereinlagen, weil dieser Vorgang in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge sei nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft. Es liege zudem auch keine außergewöhnliche Belastung vor.

In der Berufungseingabe vom 01.02.2008 wurde ausgeführt, aufgrund des geringen Beteiligungsausmaßes von 15% sei davon auszugehen, dass die Übernahme einer persönlichen Haftung für Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus dem Angestelltenverhältnis heraus erfolgt sei und nicht aufgrund der Gesellschafterstellung. Das Eingehen der Bürgschaft stehe daher mit der Einkünftezielung als Geschäftsführer im direkten Zusammenhang, sodass die Abzugsfähigkeit der Bürgschaftszahlungen als nachträgliche Werbungskosten durchaus gegeben sei. Durch das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung sei es überhaupt erst möglich gewesen, dass die P-GmbH das Geschäftsführergehalt zur Auszahlung gebracht habe. Im heutigen Geschäftsverkehr sei es nahezu undenkbar, dass ein Kredit, der an eine Kapitalgesellschaft vergeben werde, nicht durch eine Haftungsübernahme der Geschäftsführer besichert werde. Aufgrund der vorliegenden Faktenlage, wonach einerseits der Bw. Anteile im Ausmaß von lediglich 15% des Stammkapitals hielt, andererseits der Hauptgesellschafter T keine Bürgschaftsverpflichtung übernommen habe, ergebe sich eindeutig die Schlussfolgerung, dass die Bürgschaftsübernahme nicht in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen begründet gelegen sei, sondern primär dem Erhalt der Einkünfte als Geschäftsführer gedient habe. Erst in weiterer Folge habe die Bürgschaftsverpflichtung dem Fortbestand des Unternehmens gedient.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.02.2009 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die Behörde aus, dass die Übernahme einer Bürgschaft und damit zusammenhängende Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach Meinung von Lehre sowie nach einhelliger Rechtsprechung grundsätzlich nicht beruflich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen sei. Unwesentlich sei in diesem Zusammenhang die Frage, ob der

Gesellschafter-Geschäftsführer wesentlich oder nicht wesentlich an der Gesellschaft beteiligt sei. Zahlungen aus dem Titel einer schlagend gewordenen Bürgschaft würden sich einem steuerlichen Abzug bei den Geschäftsführerbezügen entziehen, zumal in einem derartigen Fall eine Gesellschaftereinlage vorliege, welche primär auf die Sicherung des Fortbestandes des Unternehmens abziele. Erst in weiterer Folge sollen dadurch die Geschäftsführereinkünfte gesichert werden.

Mit Eingabe vom 23.02.2009 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der am 28. Jänner 2011 abgeführten Berufungsverhandlung brachte der Bw. vor, dass er in der Zeit vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer, und zwar zwischen 1998 und Oktober 2002, als Angestellter der P-GmbH für den Bereich des Ein- und Verkaufes tätig gewesen sei. Erst mit seiner Bestellung zum Geschäftsführer wurde er auch am Unternehmer beteiligt. Die P-GmbH habe im Jahre 2002 neben den zwei Geschäftsführern fünf weitere Angestellte beschäftigt. Sein Betätigungsfeld habe sich allerdings durch die Positionierung zum Gesellschafter-Geschäftsführer nicht verändert. Nach wie vor sei es T gewesen, der das Sagen im Unternehmen gehabt habe. Er (Bw.) habe als Geschäftsführer weder Einfluss auf die Buchhaltung noch auf den Zahlungsverkehr gehabt. Im Jahre 2004 sei sodann die Bank an den Gesellschafter T herangetreten, um die beantragte Aufstockung des Firmenkontokorrentkredites durch einen tauglichen Bürgen besichern zu lassen. Die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft sei im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme noch intakt gewesen. T selbst habe die Erbringung von Sicherheiten abgelehnt und die Bank an die beiden Geschäftsführer (Bw. und S) verwiesen. Zu diesem Zeitpunkt habe er (Bw.) ein monatliches Bruttogehalt in Höhe von ca. € 2.500,- bezogen. T habe auf ihn Druck ausgeübt, die Bürgschaftsverpflichtung einzugehen und ihm bei Weigerung den Verlust des Arbeitsplatzes in Aussicht gestellt. Eine schriftliche Vereinbarung mit der P-GmbH hinsichtlich der Haftung bzw. der Haftungsfolgen im Falle des Schlagendwerdens der Bürgschaft sei nicht abgeschlossen worden. Bis auf den gegenständlichen Kontokorrentkredit mit der Bank habe es keine weiteren Kreditverbindlichkeiten der P-GmbH gegeben. Nachdem die P-GmbH Konkurs anmelden musste, sei im Jahre 2006 seitens der Kreditgeberin der aushaftende Saldo des Kredites in Höhe von € 127.245,00 fällig gestellt worden. Die Bank sei an ihn als Bürgen herangetreten und habe ihn zur Berichtigung der aushaftenden Summe aufgefordert.

Der steuerlicher Vertreter führte im Zuge der Berufungsverhandlung ergänzend aus, dass der Konkurs der P-GmbH nicht aufgrund des schlechten Geschäftsverlaufes der P-GmbH in Kärnten eingetreten sei, sondern aufgrund unrechtmäßiger Überweisungen von T an andere P-Gmbhs, an denen dieser (T) als Gesellschafter-Geschäftsführer beteiligt gewesen sei. Erst

Ende 2004 bzw. im Jahre 2005 habe ihn sein Mandant (Bw.) über Auffälligkeiten in der Geburung in Kenntnis gesetzt und ihn gebeten, diverse Vorgänge zu überprüfen. Er (steuerliche Vertreter) habe damals Unregelmäßigkeiten feststellen können und dem Bw. angeraten, Strafanzeige gegen T wegen des Verdachtes der Untreue zu erstatten.

Der Bw. brachte ergänzend dazu vor, dass ein Strafverfahren gegen T eingeleitet worden sei, welches allerdings seiner Kenntnis nach zu keiner Verurteilung geführt habe. Richtig sei, dass die Berichtigung der von der Bank eingeforderten und im Vergleichswege festgesetzten Bürgschaftssumme von € 49.289,91 in fünf Tranchen erfolgt sei. Diesbezüglich habe die Bank auf seine verpfändeten Wertpapierdepots Depot Nr. 1x (Bank2 AG), Nr. 1y (Bank2 AG), Nr. 4a (G AG), Depot Nr. 5a (G AG) sowie auf seinen bei der L AG abgeschlossenen Lebensversicherungsvertrag Polizzen Nr. 7a zurückgegriffen. Bar zur Einzahlung gebracht habe er ferner Beträge in Höhe von insgesamt € 10.834,76.

Der steuerliche Vertreter wandte weiters ein, dass sich die Gewinnbeteiligung seines Mandanten infolge des Umstandes, dass an der P-GmbH atypisch stille Gesellschafter beteiligt gewesen seien, faktisch auf ca. 5% vermindert habe. Über diese Mitunternehmerschaft müsste beim Finanzamt Klagenfurt ein diesbezüglicher Feststellungsakt aufliegen. Darüber hinaus müsste diese Mitunternehmerschaft auch in dem im Zuge des Konkursverfahrens erstellten Gutachtens des Gerichtssachverständigen aufscheinen und beurteilt worden sein.

Sein Mandant habe die Bürgschaftserklärung, so der steuerliche Vertreter, allein aus der Stellung als Dienstnehmer und nicht als minderbeteiligter Gesellschafter gezeichnet. De facto sei sein Mandant gar kein Geschäftsführer gewesen, zumal sich sein Aufgabenbereich durch die Geschäftsführerbestellung in keiner Weise verändert habe. Auch sein Gehalt sei derart gering gewesen, dass die verbürgte Gesamtsumme von € 150.000,- ohnedies niemals rückführbar gewesen wäre.

In rechtlicher Hinsicht führte der steuerliche Vertreter ua. aus, dass die zur gegenständlichen Thematik ergangene ältere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer betroffen habe. Erst die jüngst ergangene Rechtsprechung habe eine Differenzierung nach dem Beteiligungsverhältnis nicht mehr vorgenommen.

Die Amtsvertreterin brachte im Zuge der Berufungsverhandlung vor, es sei eine Tatsache, dass der Bw. an der P-GmbH im Ausmaß von 15% beteiligt gewesen sei und auch seine Einlage als Gesellschafter geleistet habe. Die Geschäfte der Gesellschaft seien im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nach der Aussage des Bw. gut gelaufen, sodass eine Sanierungsmaßnahme nicht notwendig gewesen sei. Der Bw. selbst spreche diesbezüglich

vom Eingehen einer Kontokorrentverbindlichkeit für laufende Geschäftstätigkeit. Der Bw. habe zudem auch keine Abmachung mit seiner Dienstgeberin (P-GmbH) betreffend die Bürgschaft getroffen. Eine derartige Abmachung sei aber eine Voraussetzung für die Anerkennung von Bürgschaftsleistungen als nachträgliche Werbungskosten.

Der Umstand des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft sei für das Finanzamt nicht von ausschlaggebender Bedeutung, zumal eine solche dem Bw. im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft selbst nicht bekannt gewesen sei. Selbst wenn es stimmen sollte, dass sich der Gewinn des Bw. durch das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft auf 5% geschmälert habe, so sei dies aus Sicht der Finanzbehörde ohne Relevanz, zumal die verwaltungsgerichtliche Judikatur das Beteiligungsausmaß als nicht wesentlich erachte.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass es sich gegenständlich sehr wohl um eine Sanierungsmaßnahme gehandelt habe. Der ursprüngliche Kontokorrentrahmen zu Konto 111 habe nämlich € 50.000,- betragen. Dieser sei um € 100.000 auf nunmehr € 150.000,- aufgestockt worden, um auf diese Weise die Liquidität der Gesellschaft zu erhalten.

Mit Eingabe vom 15.02.2011 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass der Bw. laut Firmenbuch zwar mit einem Anteil von 15% an der P-GmbH beteiligt gewesen sei, allerdings habe sich aufgrund des Vorliegens einer atypisch stillen Beteiligung sein Beteiligungsverhältnis de facto auf 1,75% reduziert. Konkret würden sich die Verhältnisse wie folgt darstellen:

a) Stammkapital				
	T.	25.437,29	70%	6,44%
	Bw	5.450,46	15%	1,38%
	S,	5.450,46	15%	1,38%
b) Atyp. st. Ges.		358.509,63	100%	90,80%
Einlage gesamt		394.847,84		100%

Gleichzeitig übermittelte die steuerliche Vertretung das im Auftrag des Landesgerichtes K in der Strafsache gegen die Beschuldigten S., Bw sowie T. (ua. wegen des Verdachtes nach § 159 Abs. 1 und 2 StGB sowie § 146 StGB) erstellte Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen WP SV, welches die wirtschaftliche Lage der P-GmbH vor dem Hintergrund des Zeitpunktes einer einsetzenden Insolvenzgefahr beleuchtet. Der Gutachter stellte darin ua. fest, dass unter Zugrundelegung einer Diskriminanzanalyse die P-GmbH bereits im Zeitraum 2001 bis 2003 stark insolvenzgefährdet gewesen sei (GA, AS 82). Festgehalten wurde zudem, dass die Zahlungsfähigkeit der P-GmbH spätestens mit Ende 2004 stark beeinträchtigt gewesen sei (AS 81). Die Geschäftsbücher der P-GmbH würden nach objektiven Gesichtspunkten keinen zeitnahen Überblick der tatsächlichen Vermögens-, Finanz-

, und Ertragslage erlauben. Für ein internes Kontrollsyste m, welches den Anforderungen des Unternehmens entspricht, sei offensichlich weder vom Geschäftsführer Bw noch vom Geschäftsführer S, Sorge getragen worden. Der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit sei für Bw Ende 2004 erkennbar gewesen, da per 31.12.2004 der für die Liquiditätslage der P-GmbH höchst bedeutsame, jeweils auf ein Kalenderjahr befristete „X“-Vertrag mit der M für das Jahr 2005 nicht mehr abgeschlossen worden sei und dadurch wesentliche Provisionserträge ausblieben (AS 85). In der Befundaufnahme führte der Gutachter aus, dass insgesamt eine angespannte, sich ab dem Jahre 2002 sogar dramatisch verschlechternde Finanzlage festgestellt werden konnte, welche nur durch Fremdmittelaufnahme in beachtlichem Ausmaß aufrecht zu erhalten gewesen sei. Bereits ab dem Jahre 1997 seien vierzehn atypisch stille Gesellschafter, welche eine Gesellschaftereinlage von insgesamt € 358.509,63 geleistet hatten, an der P-GmbH beteiligt gewesen.

Das vorliegenden Gutachten bestätigt das Vorbringen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach sachlich nicht gerechtfertigte bzw. ohne erkennbaren Rechtsgrund durch den Gesellschafter T sowie den stillen Teilhaber B herbeigeführte Vermögensabgänge, insbesondere in den Zeiträumen 2002 bis 2004, vorlagen. Die gutachtliche Betrachtung der Zahlungsmittelkonten (insgesamt wurden fünf Zahlungsmittelkonten ausgewiesen, wovon drei bei der R-Bank und zwei bei der Bank3 geführt wurden) ergab, dass – eingegrenzt auf die Zeitspanne 01.01.2002 bis 31.12.2004 – die Summe der Negativsaldi tendenziell von rd. € 0,- auf rd. € 280.000,- abnahm und sich das Unternehmen daher zunehmend verschuldete.

Die steuerliche Vertretung legte weiters den Jahresabschluss der P-GmbH zum 31.12.2003 vor.

Zur Vorlage gebracht wurde weiters der in Form eines Notariatsaktes erstellte Abtretungsvertrag vom 23.09.2002 betreffend die Abtretung von Geschäftsanteilen im Ausmaß von 30% sowie die Übernahme dieser Anteile zu gleichen Teilen durch die beiden „übernehmenden Gesellschafter“ Bw und S.. In dem besagten Vertrag wird festgehalten, der Abtretungspreis für die Geschäftsanteile betrage für den Bw. (wie auch für S.) € 1,-. Festgehalten wurde zudem, dass die beiden übernehmenden Gesellschafter „... erklären, den Gesellschaftsvertrag der P-GmbH in der derzeit geltenden Fassung zu kennen, sich den darin getroffenen Vereinbarungen zu unterwerfen und den abtretenden Gesellschafter (Anm: T) hinsichtlich aller von ihm übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben, schad- und klaglos zu halten.“

Vorgelegt wurde seitens der steuerlichen Vertretung zudem der Gesellschafterbeschluss der P-GmbH vom 23.10.2002, mit welchem der Gesellschafter T von der Geschäftsführung mit

sofortiger Wirkung abberufen wurde und die beiden „neuen Gesellschafter“ Bw und S. mit sofortiger Wirkung zu Geschäftsführern bestellt wurden.

Sämtliche Eingaben wurden der Amtspartei in Wahrung des Parteiengehörs zur Stellungnahme übermittelt. Die Amtspartei blieb bei ihrer bisherigen Rechtsansicht und stellte keinen Abänderungsantrag.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

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, uva.). Dabei vertrat der Gerichtshof einhellig 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.).

Der Verwaltungsgerichtshof beschäftigte sich in seinem Erkenntnis vom 20.05.2010, 2008/15/0335, mit der Thematik der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bürgschaftszahlungen bei einem an einer Kapitalgesellschaft (GmbH) nicht wesentlich, sondern nur im Ausmaß von

15% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers. Der Beschwerdeführer hatte im vorausgehenden Administrativverfahren vorgebracht, dass er durch das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung zugunsten seiner in finanzielle Schieflage geratenen Gesellschaft seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Geschäftsführerbezüge) sichern habe wollen. Seine Beteiligung an der Gesellschaft in Höhe von 15% erweise sich von derart untergeordneter Bedeutung, dass diese für den Werbungskostencharakter der Bürgschaftszahlung unschädlich sei.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde als unbegründet ab und führte in rechtlicher Hinsicht dazu wörtlich Nachstehendes aus:

„[...] Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 2007, 2005/15/0041). Geht ein Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, zu Gunsten dieser Gesellschaft eine Bürgschaft ein, so ist zu prüfen, ob die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Wenn dies der Fall ist, wovon im Allgemeinen auszugehen ist, dann sind die Aufwendungen auf Grund des Schlagendwerdens der Bürgschaft nicht als Werbungskosten anzusehen.“

Nach Ausweis des Verwaltungsaktes hat die GmbH, bei der der Beschwerdeführer beteiligt war, und zu der er in einem Dienstverhältnis gestanden ist, den Beschwerdeführer und zwei weitere Gesellschafter im Abstattungskreditvertrag vom 22. März 1996 zur Sicherstellung der Bank als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB genannt. Mit Bürgschaftsvertrag vom 9. März 2001 übernahm der Beschwerdeführer gegenüber der Bank für einen weiteren der GmbH erteilten Kredit die Haftung als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB.

Wenn die belangte Behörde bei dieser Sachlage davon ausgegangen ist, dass die Bürgschaftszahlungen des Beschwerdeführers im Streitjahr durch seine Beteiligung als Gesellschafter veranlasst sind, ist das nicht rechtswidrig. Die rechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde entspricht der zitierten hg. Rechtsprechung, von der abzugehen der Beschwerdefall keinen Anlass bietet. Auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Verhältnis zwischen seiner Beteiligungshöhe und der Höhe der übernommenen Bürgschaftsverpflichtung, lässt für sich allein keine andere Beurteilung zu. Diesem Umstand alleine kann nicht entnommen werden, dass die Übernahme der Bürgschaft durch den Beschwerdeführer ausschließlich beruflich veranlasst war. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren weder behauptet, geschweige denn nachgewiesen, dass er die Bürgschaftsverpflichtung auf Grund einer Abmachung mit dem Arbeitgeber (der GmbH) eingegangen ist, um dadurch den Fortbestand der GmbH (seines Arbeitgebers) und damit seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu sichern. Das wiedergegebene Vorbringen im Verwaltungsverfahren musste die belangte Behörde nicht zum Anlass nehmen, weitere Ermittlungen über den Werbungskostencharakter der gegenständlichen Bürgschaftsübernahme vorzunehmen, weil dem Vorbringen eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme einer Garantenstellung nicht entnommen werden konnte.“

Aus dem soeben zitierten Erkenntnis geht in aller Deutlichkeit hervor, dass bei der Beurteilung der Frage der Abzugsfähigkeit von aus dem Titel einer übernommenen Bürgschaftsverpflichtung resultierenden Zahlungen, das Beteiligungsausmaß des Gesellschafter-Geschäftsführers an seiner Kapitalgesellschaft nicht entscheidungswesentlich ist. Die verwaltungsgerichtliche Judikatur differenziert somit nicht, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer zu über oder zu unter 25% an der Gesellschaft beteiligt ist.

Wie der Gerichtshof in ständiger Judikatur ausführt – und diese Rechtsansicht bezieht sich nunmehr nach Ergehen des Erkenntnisses Zl. 2008/13/0335 unmissverständlich auch auf nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer – stellt die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge lediglich eine Folge des Fortbestandes der Gesellschaft dar. In erster Linie ist es Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern (VwGH 24.09.2004, 2005/15/0041). Übernimmt ein Gesellschafter Verpflichtungen seiner Kapitalgesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschafteleinlage zu werten. Dabei macht es keinen Unterschied, ob sämtliche oder nur einzelne Gesellschafter sich zugunsten der Gesellschaft verbürgen bzw. verpflichten.

Im vorliegenden Fall gab der Bw. zu Protokoll, dass er und der ebenfalls nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer S sich (solidarisch) für die P-GmbH verbürgt hätten, indes der zu 70% beteiligte Hauptgesellschafter T das Eingehen einer derartigen Verpflichtung abgelehnt habe. Weiters führte der Bw. aus, dass im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme (Februar 2004) unmittelbar drohende existenzielle Schwierigkeiten der Gesellschaft nicht vorhanden gewesen seien. Erst Ende 2004 bzw. Anfang 2005 habe er seinen steuerlichen Vertreter mit der Überprüfung von Auffälligkeiten in der geschäftlichen Gebarung ersucht. Im Zuge dieser Überprüfungen sei sodann hervorgekommen, dass die festgestellten Unregelmäßigkeiten durch diverse Malversationen des Hauptgesellschafters T verursacht worden seien.

Aus diesem Vorbringen ist zu ersehen, dass im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft eine finanzielle Schieflage der P-GmbH aus der Sicht des Bw. nicht gegeben war. Dieser gab vielmehr zu Protokoll, dass die wirtschaftliche Situation der P-GmbH im Zeitpunkt der Kreditaufnahme noch intakt gewesen sei. Der steuerliche Vertreter hatte zwar im Berufungsverfahren vorgebracht, dass der ursprünglich zum Bank Konto Nr. 111 ergangene Kontokorrentrahmen von € 50.000,- auf € 150.000,- aufgestockt habe werden müssen, um so die Liquidität der Gesellschaft zu erhalten. Dass sich die Gesellschaft in einer existenzbedrohlichen Lage befunden hätte und der Bw. allein im Wissen um diese prekäre

finanzielle Situation die Bürgschaftsverpflichtung eingegangen sei, lässt sich daraus allerdings nicht ableiten.

Das Vorhandensein einer wirtschaftlichen Notlage in Verbindung mit dem Wissen des Interzedenten um eine solche bildet aber Grundvoraussetzung für die Abzugsfähigkeit der geleisteten Zahlungen schlechthin. Ohne Vorliegen der genannten Kriterien können das Eingehen einer Verpflichtung zugunsten der Gesellschaft bzw. die daraus erwachsenen Zahlungen selbst bei einem Dienstnehmer ohne Beteiligung niemals zu Werbungskosten führen.

Der Umstand, dass der Bw. – welcher auf den erkennenden Senat im Übrigen einen sehr glaubwürdigen Eindruck hinterließ – offensichtlich nicht über seine in den einschlägigen Bestimmungen des GmbHG geregelten, zum überwiegenden Teil unabdingbaren Rechte als Geschäftsführer Bescheid wusste und deshalb offenbar auch duldet, dass ihm der Einfluss auf die finanzielle Gebarung sowie den Zahlungsverkehr versagt blieb, ist zwar bedauerlich, hat aber auf die Beurteilung des gegenständlichen Falles keine maßgebliche Relevanz. Einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der es verabsäumt, sich über grundlegende ihm zustehende Rechte zu informieren und folglich diese gegenüber den nicht mit der Geschäftsführung betrauten Gesellschaftern durchzusetzen, kann aus diesem Versäumnis kein Vorteil erwachsen.

Auch der Berufungseinwand, wonach an der P-GmbH eine nicht unerhebliche Anzahl von atypisch stillen Gesellschaftern beteiligt gewesen sei, wodurch sich der Gewinnanteil des Bw. beträchtlich geschmälert habe, vermag nach Ansicht des erkennenden Senates nicht zu verfangen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis Zl. 2008/15/0335 zum Ausdruck gebracht hat, ist die Beteiligungshöhe des Gesellschafters an seiner Kapitalgesellschaft bei Beurteilung der Rechtsfolgen eingegangener Verpflichtungen nicht ausschlaggebend. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 24.9.2007, 2005/15/0041, durch die Klammersetzung des Wortes „Werbungskosten“ (zit. „Diese Auffassung entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich einem Abzug als Betriebsausgabe (*Werbungskosten*) ...entziehen.“) signalisiert hat, dass eine Differenzierung der Rechtsfolgen aufgrund des Beteiligungsausmaßes unzulässig ist.

Fakt ist, dass der Bw. an der P-GmbH im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme mit 15% beteiligt war. Diese Beteiligungsquote entspricht einer Stammeinlage von € 5.450,58/S 75.000,-. Ob nunmehr das Ergebnis der Gesellschaft und somit der Gewinnanteil

der einzelnen Gesellschafter durch das Vorhandensein einer Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft gekürzt wird, hat auf den Umstand der Gesellschafterstellung als solche nach Ansicht des erkennenden Senates keinen Einfluss.

Zutreffend ist, dass zwischen dem Geschäftsführerbezug des Bw., welcher mit rd. € 2.500,- monatlich angegeben wurde, und dem Ausmaß der eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung samt übernommener Sachhaftung (Verpfändung des Gehaltes sowie mehrerer Wertpapierdepots und Ansprüche aus einer Lebensversicherung) ein eklatantes Missverhältnis bestanden hat. Diese Diskrepanz erweist sich nach Ansicht des erkennenden Senates als derart krass, dass sich unmittelbar die Frage aufdrängt, ob die Bürgschaftsübernahme im Blickwinkel des Berufungsvorbringens, wonach die eingegangene Verpflichtung ausschließlich aus der Position als Dienstnehmer (Geschäftsführer) erfolgt sei, überhaupt fremdüblich ist. Der UFS geht davon aus, dass ein fremder, dh. nicht am Unternehmen beteiligter Dienstnehmer, eine Bürgschaftsverpflichtung bzw. Sachhaftung im hier vorliegenden Ausmaß (Einstehen für eine fremde Schuld in Höhe von bis zu 60 Monatsbruttogehälter) sowie in der nämlichen Art und Weise (keinerlei Abmachung mit Arbeitgeberin anlässlich der Haftungsübernahme) nicht eingegangen wäre. Ein fremder Dienstnehmer hätte, wie soeben ausgeführt, eine Abmachung mit seiner Arbeitgeberin getroffen, in welcher insbesondere die aus der Interzession erwachsenen Folgen sowie Vorteile (Erhalt der Bezüge, Arbeitsplatzgarantie usgl.) fixiert worden wären. Das Unterbleiben einer derartigen Vereinbarung lässt aber gerade darauf schließen, dass der Bw. die Bürgschaftsverpflichtung nicht nur als Dienstnehmer eingegangen ist, um so seine Bezüge als Geschäftsführer zu erhalten bzw. zu sichern, sondern eben auch als Gesellschafter. Der Verwaltungsgerichtshof sieht gerade im Vorliegen einer Abmachung zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber in Bezug auf die Haftungsübernahme ein wesentliches Element für die Qualifikation von Bürgschaftszahlungen als Werbungskosten (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0335).

Bei gegebener Sachlage konnte dem Berufungsvorbringen die von Seiten der Judikatur postulierte eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung (als Geschäftsführer) und Übernahme der Garantenstellung nicht entnommen werden. Nach Befragung des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung gewann der erkennende Senat vielmehr den Eindruck, dass der Bw. bei seinem Tun in leichtgläubiger Weise dem Hauptgesellschafter T vertraut hatte und sich über die zu tragenden Folgen seiner Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer der P-GmbH nicht im Klaren war. So wäre es beispielsweise gemäß der Bestimmung des § 22 GmbHG zwingend seine Aufgabe als Geschäftsführer gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass ein adäquates Rechnungswesen sowie ein internes Kontrollsystem für das Unternehmen geführt werde. Dies wurde allerdings vom Bw. (und offenbar auch vom Gesellschafter-Geschäftsführer S.) verabsäumt.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Neben dem Vorliegen einer existenzbedrohlichen wirtschaftlichen Notlage des Unternehmens im Zeitpunkt der Haftungsübernahme (objektive Komponente) – dass eine derartige Situation bereits Anfang 2004 vorlag wurde grundsätzlich durch das Gutachten des SV SV bestätigt – ist allerdings auch erforderlich, dass der StpfL von der Absicht getragen wird, durch das Eingehen einer Interzession den Untergang des Unternehmens zu verhindern (subjektive Komponente), um so seine Bezüge als Geschäftsführer zu erhalten. Eine derartige Absicht lag beim Bw. im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme allerdings unzweifelhaft nicht vor. Abgesehen davon, wurde auch keine entsprechende Abmachung mit der Arbeitgeberin (P-GmbH) getroffen, welche die aus der Haftungsübernahme sich ergebenden Folgen (Fortbestand der Gesellschaft, Wahrung der Einkünfte aus nsA) regelt.

Darüber hinaus vermag der erkennende Senat die Übernahme einer Haftung im hier gegebenen Ausmaß (Einstehen bis € 150.000,-) bei der Einkommenssituation des Bw. (monatliches Bruttogehalt von ca. € 2.500,-) nicht mehr als fremdüblich qualifizieren. Gerade dieses krasse Missverhältnis lässt, wie bereits ausgeführt, darauf schließen, dass sich die Bürgschaftsübernahme wohl auch auf Überlegungen gegründet haben mag, welche Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Positionierung des Bw. waren und eben nicht nur ausschließlich auf jene als Dienstnehmer der Gesellschaft.

Da sich bei vorliegender Sachlage ein ausschließlicher Konnex zwischen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (als Gf.) und dem Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung im Lichte der ergangenen verwaltungsgerichtlichen Judikatur nicht herstellen ließ, war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. März 2011