



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung des P.K., Deutschland, vertreten durch Dr.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes XYZ, vertreten durch C.D., betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994 nach der am 21. September 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

P.K. (idF Bw) war seit dem Jahr 1982 Geschäftsführer der X.GmbH. Ein Konkursantrag der X.GmbH vom 22. November 1994 wurde vom Handelsgericht mangels eines zur Deckung der Kosten eines Konkursverfahrens hinreichenden Vermögens mit Beschluss vom 21. Dezember 1994 abgewiesen.

Alleinige Gesellschafterin der X.GmbH war die X.Technik.GmbH. in Deutschland (Deutschland). Gesellschafter dieser X.Technik.GmbH. sind seit dem Jahr 1975 die X.System.GmbH.. in Luxemburg (90 %) und die beiden Söhne des Bw T.K. (5 %) und E.K. (5 %). Geschäftsführer dieser Gesellschaft ist ebenfalls der Bw.

Mitglieder des Verwaltungsrates der X.System.GmbH.. in Luxemburg sind der Bw, seine Ehefrau B.K. und sein Sohn T.K.. Für diese Firma ist der Bw mit gleichzeitiger Gegenzeichnung

eines anderen Verwaltungsratsmitgliedes vertretungsberechtigt. Eigentümer der Anteile der X.System.GmbH.. ist F.F., ein Schweizer.

Der Bw war Eigentümer eines Gebäudes in W., H.-Gasse. Dieses Gebäude hatte er an die X.GmbH vermietet.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 machte der Bw Aufwendungen von S 2,495.695,69 aus der Inanspruchnahme als Bürge und Zahler (am 21. November 1994) für eine zugunsten der X.GmbH eingegangene Bürgschaft als Werbungskosten geltend. Zur Begründung führt er aus, er sei gezwungen gewesen, am 3. November 1993 zur Erhaltung seines Arbeitsplatzes bei der X.GmbH zugunsten dieser eine Bürgschaftserklärung abzugeben, wobei er auf eine zwischen seiner Ehefrau B.K. und ihm einerseits und der X.GmbH andererseits abgeschlossene Vereinbarung verwies.

Diese Vereinbarung lautet:

Vereinbarung
zwischen

den Eheleuten P.u.B.K., X als Sicherheits- und Bürgschaftsgeber

und

der Firma X.GmbH

W., H.-Gasse

(vormals Y-Gesellschaft elektronische Datenverarbeitungs Ges.m.b.H., Wien)

als Sicherheits- und Bürgschaftsnehmer

Die Eheleute P.u.B.K. gewähren zur Erhaltung ihrer Arbeitsplätze der Firma X.GmbH für die bei der

CREDITANSTALT BANKVEREIN, Wien, Schottengasse
und ERSTE ÖSTERREICHISCHE SPARKASSE, Wien,

aufgenommenen Kredite immobile Sicherheiten und Bürgschaften. Der Umfang dieser Sicherheiten wird durch den jeweils letzten Kreditvertrag zwischen X.GmbH und diesen Banken bestimmt.

Als Gegenleistung hierfür tritt die Firma X.GmbH hiermit alle Ihre jetzigen und zukünftigen Forderungen, gleichgültig aus welchem Titel an die Eheleute P.u.B.K. ab.

Die Abtretung gilt so lange, bis die Banken die gewährten Sicherheiten zurückgegeben haben.

Der jeweilige Stand der Forderungen wird in einer monatlichen "Offenen Postenliste" bekannt gegeben. Die Abtretung gilt solange als verdeckt, als der Drittschuldner seine Zahlungen ausschließlich auf die Kreditkonten vornimmt.

Die Eheleute P.u.B.K. sind jedoch jederzeit berechtigt, diese Forderungsabtretung gegenüber den Drittschuldnern offen zu legen und Zahlung zu verlangen. Sie sind insbesondere bevollmächtigt, für X.GmbH in Klagen einzutreten oder eine solche zu bewirken.

Vorsorglich erteilt X.GmbH hiermit den Eheleuten P.u.B.K. Inkasso-Vollmacht.

Der Umfang dieser Forderungsabtretung beinhaltet, neben den Krediten für die die Eheleute P.u.B.K. in Anspruch genommen werden, auch alle Kosten, die ihnen zur Durchsetzung ihrer Ansprüche oder durch Abwehr von Ansprüchen entstehen.

Die an die CREDITANSTALT BANKVEREIN zedierten Forderungen werden nur dann von den Eheleuten P.u.B.K. beansprucht, wenn Sie nicht auf den Kontenstand angerechnet werden, oder aber die Bank auf ihre Ansprüche verzichtet.

Die Firma X.GmbH übergibt den Eheleuten P.u.B.K. weiters als Sicherheit:

1. Alle Vermögensgegenstände die X.GmbH in die Räume W., H. -Gasse eingebracht hat. Hierüber erhalten die Eheleute jährlich oder auf Anforderung eine Abschreibungsliste über den aktuellen Stand.
2. Alle Lagerbestände und Waren, die sich in den Räumen W., H. -Gasse befinden. Hierüber erhalten die Eheleute jährlich oder auf Anforderung eine genaue Aufstellung.
3. Das bei der CREDITANSTALT BANKVEREIN geführten Wertpapierdepot. Hierüber erhalten die Eheleute jeweils eine Kopie der Abrechnung.

Wien, den 3. November 1993

P.u.B.K.	X.GmbH, Wien
----------	--------------

Diese Vereinbarung wurde für die X.GmbH durch den Bw als deren Geschäftsführer unterfertigt.

Das Finanzamt verweigerte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid die Anerkennung der geltend gemachten Bürgschaftsaufwendungen als Werbungskosten mit der Begründung, als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG seien nur Ausgaben abzugsfähig, die in unmittelbarem, ursächlichem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einnahmen aus einer der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG stünden. Aufwendungen, die in keinem oder nur in einem mittelbaren Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einnahmen stünden, stellten keine Werbungskosten da. Da die Übernahme der Bürgschaft primär dem Fortbestand der Gesellschaft selbst und damit der Sicherung der Einlage der X.Technik.GmbH. in Deutschland (Gesellschafter und Geschäftsführer P.K.) gedient habe und die Sicherung der Geschäftsführerbezüge dem gegenüber nur eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft sei, die gegenüber den Primärzweck in den Hintergrund trete, seien die Kosten aus der Übernahme der Bürgschaft nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen.

In seiner gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte der Bw aus, er habe bereits im Jahr 1975 seine Anteile an den verschiedenen Y-Firmen veräußert. Er sei daher auch nicht Gesellschafter der X.Technik.GmbH. in Deutschland. Er sei auch nicht Aktionär der X.System.GmbH.. in Luxemburg (Beweis: Schreiben eines Wirtschaftsprüfers, wonach gemäß dem vorliegenden Aktionärsverzeichnis der Hauptversammlung des Jahres 1996 der Bw nicht Aktionär der Gesellschaft sei oder gewesen sei).

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung ab, wobei es zur Begründung ausführte, gemäß § 16 EStG seien Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen. Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zugunsten seines Arbeitsgebers (GmbH) eingegangenen Bürgschaft seien als Werbungskosten dann ab-

zugsfähig, wenn der Arbeitnehmer diese Verpflichtung in der Absicht eingegangen sei, seine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu sichern bzw zu erhalten und andere Motive für das Eingehen der Bürgschaft nicht hervorgekommen seien, weil der Arbeitnehmer an der GmbH nicht beteiligt gewesen bzw die GmbH ihm gegenüber fremd gewesen sei. Der Bw sei weder zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung noch bei Inanspruchnahme als Bürge an der X.GmbH beteiligt gewesen. Er sei jedoch bei diversen Gesellschaften der Y-Gruppe im In- und Ausland ursprünglich Gesellschafter gewesen und auch noch nach der Anteilsabtretung mit den Geschäftsführungen betraut. Weiters seien B.K. (Ehefrau), T.K. sowie E.K. mit den Gesellschaften der Y-Gruppe verbunden (zB B.K. Mitglied des Verwaltungsrates der X.System.GmbH.. in Luxemburg, T.K. und E.K. Gesellschafter der X.Technik.GmbH. in Deutschland). Somit sei ersichtlich, dass die Familie K. sehr eng mit den diversen Gesellschaften des Y-Bereiches verbunden sei. Weshalb man nicht davon ausgehen könne, dass das einzige und vordringliche Motiv des Eingehens der Bürgschaft die Erhaltung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus der X.GmbH gewesen sei. Vielmehr sei nach der Situation der familiären Verflechtung der Familie K. mit den Y-Firmen ersichtlich, dass das primäre Motiv für die Bürgschaft der Fortbestand der GmbH gewesen sei. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge sei nur als Folge des Fortbestandes der GmbH anzusehen. Die Aufwendungen stellten daher keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG dar.

Im seinem gegen diese Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag brachte der Bw vor, die X.GmbH sei ein Software-Haus gewesen, das sich insbesondere mit der Programmierung von Kanzleisystemen für Wirtschaftstreuhänder auseinander gesetzt habe. Die Fakturierung der Gesellschaft sei so konzipiert gewesen, das im ersten Quartal eines jeden Jahres die Lizenz- und Wartungsgebühren fakturiert worden und in diesem Zusammenhang die Bezahlung der Fakturen auch eingegangen seien. Die Form der Fakturierung habe bewirkt, dass in der Regel im ersten Quartal eines jeden Jahres ein deutlicher Liquiditätsüberschuss bestanden habe, der im Laufe des Jahres abgebaut worden sei und aufgrund der Expansion der Gesellschaft in der Regel im letzten Quartal zu einem Liquiditätsengpass geführt habe, der nur durch Bankkredite überbrückt habe werden können. Die X.GmbH selbst habe über keinerlei Vermögen mit Ausnahme der selbstentwickelten Software verfügt, sodass die Bankinstitute einer Krediteinräumung an diese nur dann zugestimmt hätten, wenn eine solvente natürliche Person bereit gewesen sei, die Bürgschaft zu übernehmen. Aus diesem Grund sei er gezwungen gewesen, die Kredite der X.GmbH durch eine Bürgschaft als Bürger und Zahler zu besichern. Diese Vorgangsweise sei über mehrere Jahre praktiziert worden. Im ersten Quartal des Folgejahres sei in der X.GmbH genügend Liquidität vorhanden gewesen, um die offenen Kredite abzudecken. Es sei somit unbestritten, dass ein gewisser Konnex zwischen der X.GmbH, seiner Anstellung als Geschäftsführer und der Übernahme der Bürg-

schaft durch ihn bestanden habe. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung könne insofern jedoch nicht gefolgt werden, wenn ausgeführt werde, dass B.K., T.K. und E.K. Gesellschafter gewesen seien und daraus abgeleitet werde, dass die Bürgschaft primär dazu gedient habe, die X.GmbH am Leben zu erhalten. Der Bw habe sich der Bürgschaft nicht entziehen können, da dies eine notwendige Voraussetzung für die Krediteinräumung an die X.GmbH gewesen sei. Er sei zu diesem Zeitpunkt 56 Jahre alt gewesen, habe diese Finanzierungsform bereits jahrelang erfolgreich praktiziert gehabt, sodass die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft ihm als unwahrscheinlich erschienen sei insbesondere, da der Geschäftsverlauf, den er als Geschäftsführer gekannt habe, bisher reibungslos und ohne Inanspruchnahme als Bürge und Zahler gelaufen sei und die Inanspruchnahme daher überraschend und nicht vorhersehbar gewesen sei. Im Hinblick auf sein Lebensalter, dem aus der Tätigkeit erzielten Geschäftsführerhonorar und dem bisher risikolosen Verlauf der Bürgschaft sei sehr wohl der primäre Zweck der Abgabe der Bürgschaftserklärung der Erhalt des Arbeitsplatzes gewesen. Dass kreditgebende Bankinstitute eine solvente natürliche Person als Bürgen und Zahler verpflichteten, entspreche den üblichen Marktusancen. Das Finanzamt übersehe, dass er nach seiner Inanspruchnahme als Bürge und Zahler seine Regressforderung letztlich gegenüber der X.GmbH durchzusetzen versucht habe, wobei es zur Insolvenz gekommen sei, die in der Liquidation der X.GmbH im Jahr 1994 geendet habe. Werde der Argumentation des Finanzamtes gefolgt, mache die nachfolgende Geltendmachung der Regressforderung aus der Bürgschaft gegenüber der X.GmbH keinen Sinn, da die Betreibung dieser Regressforderung unweigerlich zu deren Insolvenz führen musste. Die Bürgschaft des Bw habe somit nicht zur Erhaltung und zum Fortbestand der X.GmbH gedient, da der Bw in diesem Fall auf die Fälligestellung der Regressforderung aus der Bürgschaft verzichtet hätte. Somit wandle sich das vom Finanzamt als sekundär gesehene Motiv der Sicherung der Geschäftsführerbezüge zum primären Motiv, da er in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gegenständliche Vorgehensweise niemals gewählt haben würde, wenn die Gesellschaft eine positive Fortbestandsprognose gehabt hätte und dadurch eine nachhaltige Sicherung der Geschäftsführerbezüge gewährleistet gewesen wäre. Die Bürgschaftsübernahme durch den Bw sei eine über Jahre gängige praktizierte Methode zur Kreditbeschaffung der X.GmbH gewesen. Aus der Vergangenheit der Geschäftsführertätigkeit sei ersichtlich gewesen, dass die Bürgschaftsübernahme für den Bw als Geschäftsführer in der Regel bei normalem Geschäftsverlauf ohne Risiko gewesen war, da im ersten Quartal des Folgejahres die Kredite immer pünktlich abgedeckt worden seien. Damit seien seine Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit abgesichert gewesen. Ein unvorhersehbares Ereignis im Jahr 1994 habe die X.GmbH aufgrund eines Arbeitsgerichtsurteils zur Zahlung von S 1,200.000 verpflichtet. In der Folge sei es zu einer Exekution in die Forderungen der X.GmbH gekom-

men, die zum Zusammenbruch des ordentlichen Geschäftsverlaufes und damit zur Inanspruchnahme des Bw geführt habe. Dies sei nicht abschätzbar gewesen und habe sich innerhalb eines Jahres über einen Zeitraum von rund sechs Monaten ereignet. Die vom Bw geltend gemachten Regressforderungen aus der Inanspruchnahme der Bürgschaft und die Fälligkeit dieser Regressforderungen sei ein marktkonformes Verhalten gewesen. Dass dadurch die Gesellschaft zur Stellung eines Konkursantrages gezwungen gewesen sei dokumentiere, dass dem Bw der Fortbestand der X.GmbH nicht vordringlich gewesen sei, sondern dass er aufgrund seiner Erkenntnis, dass mit dem nunmehrigen Geschäftsverlauf die X.GmbH nicht mehr sanierbar sei und dieser lediglich mit der Fälligkeit der Regressforderungen eine Schadensbegrenzung bewirken wollte. Da er über die notwendigen finanziellen Mittel verfügt habe, sei die Übernahme der Bürgschaft ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, seine Geschäftsführerbezüge zu sichern, dies werde durch die Vorgangsweise nach der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft unter Fälligkeit der Regressforderungen dokumentiert. Das Finanzamt habe nicht widerlegen können, dass die Bürgschaftsübernahme ausschließlich oder vordringlich der Sicherung der Geschäftsführerbezüge gedient habe, sondern habe familiäre Verpflichtungen vorgeschoben, ohne die nachfolgende Insolvenz der Gesellschaft rechtlich oder wirtschaftlich in irgendeiner Form zu würdigen.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung legte der Bw Bürgschaftsvereinbarungen vor, aus welchen ersichtlich ist, dass er bereits im November 1991 für die Verbindlichkeiten der X.GmbH eine Bürgschaftsverpflichtung eingegangen war. Diese wurde im November 1993 erneuert bzw angepasst. Weiters legte er ein Protokoll über eine Gesellschafterversammlung der X.GmbH vom 7. Juni 1991 vor. In diesem Protokoll wird ua ausgeführt:

„Herr G. (Anm: Vertreter der X.System.GmbH..) weist darauf hin, dass trotz aller dieser Aktivitäten seine Firma nach wie vor ihre Anteile verkaufen wolle und der neue Gesellschafter nicht willens ist, den jetzigen Geschäftsführer weiter zu beschäftigen. Eine Entscheidung hierüber sei noch nicht gefallen, da eine Einigung mit Herrn P.K. über sein Ausscheiden aus der Firma bisher nicht erreicht werden konnte.

Herr P.K. betrachtet dieses Ansinnen als eine Unverschämtheit und keinesfalls als Würdigung seiner bisherigen Arbeit für die Gesellschaft. Im November 1991 werde er 54 Jahre alt und hätte auf dem Arbeitsmarkt keine Chancen mehr. Darüber könnte auch die angebotene Abfindung keine Alternative sein.

Herr P.K. sieht auch ein, dass die Gesellschaft für ihre neuen Aktivitäten zusätzliches Kapital benötigt.

Herr P.K. erklärt sich bereit, zur Sicherung seines Arbeitsplatzes der Wiener Gesellschaft Sicherheiten aus seinem Vermögen zur Verfügung zu stellen um kurzfristige Liquiditätsengpässe zu vermeiden.

Voraussetzung hierfür sei jedoch, dass die Wiener Gesellschaft auf ihr Kündigungsrecht gegenüber Herrn P.K. bis zum 60. Lebensjahr verzichte.“

In der am 21. September 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw ergänzend aus:

Er habe Mitte der siebziger Jahre seinen Anteil an die X.System.GmbH.. in Luxemburg verkauft. Diese habe damals sieben Gesellschafter gehabt. Die Gesellschaft habe sich damals mit dem Vertrieb von EDV-Großanlagen beschäftigt, wie diese damals üblich gewesen seien. Diese hätten ein Volumen von über 10 Mio S gehabt. Daher sei entsprechendes Kapital (Venture-Kapital) erforderlich gewesen, welches durch den Verkauf der Gesellschaftsanteile an diese Investoren aufgebracht worden sei. Vereinbart worden sei damals, dass er niemals Anteile erwerben dürfe. Die Aktien hätten danach wiederholt den Eigentümer gewechselt. Der nunmehrige Alleineigentümer F. Florio sei seines Wissens ein Schweizer. Die Tätigkeit der X.GmbH habe sich wesentlich auf sein Wissen gestützt. Er habe ein regelmäßiges Einkommen aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer in Österreich bezogen, welches auch versteuert worden sei. Die X.Technik.GmbH. sei nicht mehr operativ tätig gewesen. In den letzten Jahren seien durch das Aufkommen des PC keine Großcomputer mehr verwendet worden. Eine GmbH sei deshalb gewählt worden, weil Softwareentwicklung mit hohen Haftungsrisiken verbunden sei. Der Hauptwert sei der Kundenstock gewesen. Wie bereits im Vorlageantrag ausgeführt, habe der Zyklus von Liquiditätsüberschüssen im ersten Quartal und Verbindlichkeitsüberhängen gegen Ende des Jahres über etliche Jahre bestanden. Daher sei der Kredit erforderlich gewesen. Durch den verlorenen Arbeitsgerichtsprozess sei dieses System jedoch aus dem Gleichgewicht gekommen und wäre eine weitere Bürgschaft erforderlich gewesen. Dies habe er aber nicht mehr mitmachen wollen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder dem Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (vgl zB Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 allgem Tz 2).

Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft können Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war. Eine berufliche Veranlassung kann insbesondere im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen anzunehmen sein.

Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führt grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Sicherung der Geschäfts-

fürerbezüge ist nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestands der Gesellschaft (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162). Es liegt auch keine außergewöhnliche Belastung vor (VwGH 13.10.1987, 86/14/0007) (vgl LStR 2001 Rz 338).

Aufwendungen des Arbeitnehmers aus einer zugunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft können Werbungskosten sein, wenn die Übernahme der Bürgschaft beruflich veranlasst war, wie bei Bürgschaften zur Arbeitsplatzsicherung und bei allgemeinen Sanierungsmaßnahmen gegenüber dem Arbeitgeber (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 Stichwort Bürgschaft).

Steht die Bürgschaft in ausreichendem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, zB weil sie übernommen wird, um eine Anstellung zu erhalten oder den Konkurs des Arbeitgebers abzuwenden, liegen Werbungskosten vor (vgl *Siebenhütter in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG Anm 750 Stichwort Bürgschaftsverluste).

Nach der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes können Aufwendungen wegen Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft Werbungskosten sein, wenn bereits bei der Übernahme der Bürgschaft, also nicht erst im Zeitpunkt der Inanspruchnahme, ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht (BFH14.5.1991, VI R 48/88, BStBl II 1991, 758).

Anders verhält es sich jedoch, wenn die Bürgschaftsübernahme durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (zB bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH), dann liegen keine Werbungskosten, sondern eine Gesellschaftereinlage vor (vgl *Doralt*, EStG⁴, §16 Tz 220, Stichwort Bürgschaften).

Im Streitfall kommt es somit entscheidend darauf an, aus welchen Motiven der Bw die Bürgschaftsverpflichtung eingegangen ist, also ob der Bw die Bürgschaftsverpflichtung in der Absicht eingegangen ist, seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit bei der X.GmbH zu sichern oder zu erhalten oder ob andere Gründe, etwa eine Beteiligung an der X.GmbH als Gesellschafter maßgeblich waren. Dabei kommt es auf die subjektive Absicht des Bw im Zeitpunkt des Eingehens dieser Verpflichtungen an.

Ob die X.GmbH in späterer Folge in Konkurs ging (bzw mangels Vermögens ein Konkursverfahren unterblieb) ist daher ebenso wenig streitentscheidend wie die konkreten Ursachen für die Zahlungsunfähigkeit der X.GmbH oder der konkrete Anlass für die Geltendmachung der Bürgen- und Zahlungshaftung durch die Gläubiger oder der Versuch des Bw, bei der X.GmbH Regress zu nehmen.

Voraussetzung für die Anerkennung der vom Bw im Streitjahr infolge der Inanspruchnahme als Bürge entstandenen Aufwendungen ist daher, dass diese Aufwendungen in Zusammenhang mit seiner (ehemaligen) nichtselbständigen Tätigkeit für die X.GmbH stehen sowie, dass

der Bw die Bürgschaftsverpflichtung subjektiv mit der Absicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit für die X.GmbH eingegangen ist. Dies trifft nach Auffassung des Senates im Berufungsfall zu.

Das bestimmten Handlungen zugrunde liegende subjektive Element bzw die mit bestimmten Handlungen verfolgte Absicht kann nur aus äußeren Umständen erschlossen werden. Subjektive Beteuerungen der handelnden Personen treten dabei an Beweiskraft gegenüber dem objektiven Erscheinungsbild des äußeren Tatbestandes in den Hintergrund (in diesem Sinne auch VwGH 27.7.1994, 91/13/0222).

Entscheidend kommt es darauf an, dass der Bw bereits im Jahr 1991, nachdem ihm von Seiten des Eigentümers eine mögliche Kündigung konkret in Aussicht gestellt worden war, für die X.GmbH eine Bürgschaftsverpflichtung eingegangen ist. Dies ergibt sich einerseits aus seiner Aussage im Zuge der Berufungsverhandlung, andererseits aus dem Protokoll vom 7. Juni 1991. Dass diese Bürgschaftsübernahme zur Erhaltung des Arbeitsplatzes eingegangen wurde, kommt ebenso in der Vereinbarung vom 3. November 1993 zum Ausdruck. Zwar ist die Familie des Bw mit den Gesellschaften der Y-Gruppe in gewissem Umfang verflochten, jedoch ist der zu 90 % beteiligte F.F. gegenüber dem Bw fremd. Die relativ geringe Beteiligung seiner Söhne an der X.Technik.GmbH. tritt daher gegenüber der Absicht, den Arbeitsplatz zu erhalten, in den Hintergrund.

Der unabhängige Finanzsenat sieht es daher als erwiesen an, dass der Bw die Bürgschaftsverpflichtung primär in der Absicht übernommen hat, seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit bei der X.GmbH zu sichern bzw zu erhalten. Daher sind die Kosten aus der Übernahme der Bürgschaft als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Der Berufung war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 11. Oktober 2005