



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JE, 9999S, F, vom 29. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 28. September 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2009 und Einkommensteuerbescheid für 2009

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für 2009 die Berücksichtigung eines Betrages von 66.600,00 € als außergewöhnliche Belastung (agB) gemäß § 34 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988).

Das Finanzamt ersuchte den Bw. daraufhin um „Vorlage einer Sachverhaltsdarstellung über die Rückzahlungen an die Fa. I.. (in der Folge kurz: I.) iHv 66.600,00 €“, welche von ihm als agB geltend gemacht worden sei (Ergänzungersuchen vom 6.09.2010).

Der Bw. führte in Beantwortung dieses Ergänzungersuchens mit Schreiben vom 20.09.2010 im Wesentlichen Folgendes aus:

Es sei Minderheitsgesellschafter der Fa. I. gewesen und dort für die Leitung der Werkstätte

und für die Auftragsfertigung zuständig gewesen. Bei Übernahme der Anteile habe er eine Haftung gegenüber der kreditgewährenden Bank abgeben müssen. Er habe in der Folge in die kaufmännischen Handlungen nicht eingreifen können und diese seien ihm bis zur Insolvenz der I. teilweise auch nicht bekannt gewesen. Die Geschäfte seien vom ehemaligen Hauptgesellschafter geführt worden. Wegen der damaligen Nichteinhaltung der Zusagen der russischen Gesellschafter habe der Geschäftsführer Konkurs anmelden müssen. Er habe daher den Sachverhalt weder beeinflussen, noch verhindern können. Durch die Insolvenz der I. sei die Haftung gegenüber der Bank iHv 66.600,00 € wirksam geworden.

Der Bw. legte außerdem eine Bestätigung der besagten Bank (vom 4.08.2010) vor aus der hervorgeht, dass er. im Jahr 2009 durch Zahlungen von insgesamt 66.600,00 € die bestehende Bürgschaft zu Gunsten der Fa. I. eingelöst hat. Des Weiteren wird in dieser Bankbestätigung ausgeführt, dass über die Fa. I. am xx.yy.zzzz der Konkurs eröffnet wurde.

Im Einkommensteuerbescheid (ESt.-Bescheid) für 2009 vom 28.09.2010 versagte das Finanzamt die Anerkennung der besagten Zahlungen als agB und begründete dies wie folgt:
Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers seien grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Beteiligung zu aktivieren. Solche Bürgschaftszahlungen an eine GmbH würden daher keine agB gem. § 34 EStG 1988 darstellen.

2. Berufung und Berufungsvorentscheidung (BVE)

Mit Eingabe vom 29.10.2010 (eingebracht über Finanz-Online = FOn) erhob der Steuerpflichtige gegen den angeführten ESt.-Bescheid für 2009 Berufung und begründete diese zusammen gefasst wie folgt:

Die Fa. I. sei 2009 mehrheitlich von ausländischen Gesellschaftern übernommen worden, welche einen Gesellschafterzuschuss zugesagt hätten, der aber nie geleistet worden sei. Dazu gebe es ein laufendes Gerichtsverfahren.

Nach den Berechnungen einer Unternehmensberatungsgesellschaft sei daher ein Zwangsausgleich notwendig gewesen, weil die finanziellen Mittel nicht mehr aufgebracht werden konnten. Diese Maßnahme hätte ihn nicht betroffen und auch seine – minimale – Einlage nicht geschmälert. Überraschenderweise habe aber dann der Masseverwalter die Schließung des Betriebes veranlasst. Dazu sei er weder befragt, noch gehört worden, er habe es also nicht verhindern können, sodass es jedenfalls zwangsläufig und außergewöhnlich sei. Auch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei dadurch wesentlich beeinträchtigt, er könne „in seinem Alter“ schwer einen anderen Arbeitsplatz finden.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge eine BVE (Bescheid vom 9.02.2011), womit die Berufung aus folgenden Gründen abgewiesen wurde:

Die Inanspruchnahme aus einer zugunsten des Arbeitgebers eingegangenen Bürgschaft stelle

keine agB dar. Das Gleiche gelte für eine Bürgschaft, die ein Gesellschafter (-Geschäftsführer) einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten der Gesellschaft eingehe (Hinweis auf VwGH, 12.06.1985, 84/13/0100).

3. Vorlageantrag

Der Bw. stellte rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Eingabe vom 11.03.2011) und führte darin ergänzend aus: Es habe sich nicht um eine klassische Bürgschaft gehandelt, sondern um eine Bürgschaft auf ein Mitarbeiter-Management-Buy-Out (MBO), wobei im Jahr 1997 Mitarbeiter das insolvente Unternehmen übernommen hätten. Die Auslösung der Bürgschaft sei für ihn nicht vorhersehbar und daher außergewöhnlich gewesen. Die Gesellschaftsanteile seien nämlich mehrheitlich erst Monate vorher von russischen Partnern übernommen worden, die einen entsprechenden Geldzufluss zugesagt hätten. Ihm habe als Mitarbeiter mit einer geringen Minderheitsbeteiligung keine Einflussmöglichkeit zugestanden. In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) werde ausgeführt, dass z.B. Zahlungen auf Grund einer freiwillig, oder im Rahmen des Unternehmerwagnisses übernommenen Bürgschaftsverpflichtung nicht zwangsläufig erwachsen würden. Ohne das durchgeführte MBO durch die Mitarbeiter wäre aber das Unternehmen bereits seinerzeit im Oktober 1997 durch den Masseverwalter verwertet worden. Auf Grund der Übernahme durch die Mitarbeiter gemeinsam mit einem Investor habe das Unternehmen zumindest damals gerettet werden können. Die Gründe, die letztendlich zum Konkurs geführt hätten, seien jedenfalls außerhalb seines Einflussbereiches gelegen gewesen.

4. Bedenkenvorhalt der Abgabenhörde zweiter Instanz und dessen Beantwortung

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenhörde zweiter Instanz richtete diese einen Bedenkenvorhalt an den Bw. (Schreiben vom 20.03.2013) und ersuchte ihn darin um Vorlage der – vertraglichen/sonstigen – Vereinbarungen, welche die Grundlage für die strittige Bürgschaftsverpflichtung bildeten. Darüber hinaus wurde um die Vorlage aller sonstigen, in diesem Zusammenhang existierenden Unterlagen (Protokolle, Aktenvermerke, sonstiger Schriftverkehr) gebeten.

In Beantwortung dieses Ersuchens übermittelte der Bw. die Kopie eines „Nachtrages zum Kreditvertrag vom 17.07.1998.....“; diese Nachtragsvereinbarung ist datiert mit 16.10.2008. Vorgelegt wurde auch eine weitere Ausfertigung der – bereits oben unter Punkt 1. erwähnten – Bankbestätigung vom 4.08.2010. Weitere Unterlagen betreffend die strittige Bürgschaft legte der Bw. nicht vor.

Aus der besagten Nachtragvereinbarung vom 16.10.2008 geht u.a. Folgendes hervor:
Diese Vereinbarung bezieht sich auf insgesamt 17 Kreditverträge, welche die Fa. I. mit der finanziierenden X-Bank im Zeitraum zwischen 1995 und 2007 abschloss; die Summe darin

aufrscheinenden Kredite/Haftungskredite beträgt rund 5,03 Mio €.

Unter dem Punkt „Änderung zu Sicherheiten“ wird u.a. wörtlich ausgeführt:

„Nachfolgende Änderungen zu bestehenden Sicherheiten zu den oben angeführten Kreditverträgen werden vereinbart:

.....Einschränkung der wechselseitig unterlegten Bürgschaft als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB von JE , 9999S , F , geb., auf einen Betrag von insgesamt EUR 66.000,00. Diese Bürgschaft hat der Be- bzw. Mitbesicherung sämtlicher oben angeführter Kredite zu dienen. Die Bürgschaft von Herrn JE ist durch einen zu Gunsten der X-Bank verpfändeten Sparbrief, Kto. Nr.X-Bank, über EUR 66.600,00 unterlegt.“

5. Sonstige entscheidungswesentliche Unterlagen

Im Firmenbuch sind folgende Umstände betreffend die Fa.I. ersichtlich:

Am 8.10.1997 wurde über die Vorgängergesellschaft der I. der Konkurs eröffnet, die Eintragung der Konkurseröffnung wurde am 1.07.1998 wieder gelöscht.

Bis Mai 1998 war der Bw. an der Vorgängergesellschaft der I. nicht beteiligt. Zwischen 1994 und Mai 1998 waren zwei natürliche Personen als Gesellschafter beteiligt, eine davon mit 75% und die zweite mit 25%; die Beteiligung dieser beiden Gesellschafter endete mit Mai 1998.

Ab Mai 1998 bis zur neuerlichen Konkurseröffnung im Februar 2009 stellten sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt dar:

Zeitraum	Berufungs-werber	Gesell-schafter AA	Gesell-schafter BB	Gesell-schafter CC	Gesell-schafter WTG	Ges.er: Nachlass nach CC
5/1998 – 7/1998	10%	10%	70%	10%	-	-
7/1998 - 3/2000	11%	11%	67%	11%	-	-
3/2000 - 7/2008	15%	15%	55%	15%	-	-
ab 11/2008	5%	5%	15%	-	70%	5%

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt

Strittig ist die steuerliche Berücksichtigung von Zahlungen auf Grund einer Bürgschaftsverpflichtung als agB. Der Bw. vertritt die Auffassung, dass diese Zahlungen die gesetzlichen Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen. Sie wären demnach außergewöhnlich, zwangsläufig erwachsen und hätten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt.

Das Finanzamt vertritt hingegen den Standpunkt, dass die Inanspruchnahme einer zugunsten des Arbeitgebers eingegangen Bürgschaft keine agB darstellen würde. Dasselbe gelte auf Grund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch für die Inanspruchnahme aus Bürgschaften, die ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zugunsten der Gesellschaft eingegangen sei.

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Aus der oben unter den Punkten 1. bis 5. angeführten Darstellung des Verwaltungsgerichtshofs ergibt sich folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Im Berufungsjahr 2009 leistete der Bw. Zahlungen in Höhe von 66.000,00 € in Einlösung einer Bürgschaft, die er zur Besicherung von Kreditverbindlichkeiten der Fa. I. aus den Jahren 1995 bis 2007 eingegangen war.

Nach den Angaben des Bw. hat er 1997 zusammen mit drei anderen Mitarbeitern der genannten Gesellschaft im Zuge eines MBO Anteile (ursprünglich iHv 10%) an dieser Gesellschaft übernommen. Dies wurde offenbar zur Überwindung der Liquiditätsprobleme der I. notwendig (Konkursöffnung über die Vorgängergesellschaft im Oktober 1997, Konkursaufhebung im Juli 1998). Bei Übernahme dieser Anteile musste der Bw. nach eigenen Angaben „Haftungen“ – offenbar in Form der strittigen Bürgschaft - für Kredite der Gesellschaft übernehmen. Die diesen Vorgängen (Beteiligungserwerb und Bürgschaftübernahme im Zuge des MBO) zu Grunde liegenden Unterlagen (Vereinbarungen, Schriftverkehr u. dgl.) legte der Bw. trotz Aufforderung der Berufungsbehörde nicht vor.

Nach einer neuerlichen finanziellen Notlage der I. (Konkursöffnung 2009) wurde die - auf Grund der Nachtragsvereinbarung mit der kreditgewährenden Bank vom 16.10.2008 (siehe oben Punkt 4.) auf 66.000,00 € eingeschränkte - Bürgschaft des Bw. schlagend und er leistete aus diesem Titel im Jahr 2009 den strittigen Betrag an die Bank. Der Sanierungsversuch 2009 scheiterte nach Schilderung des Bw. am Umstand, dass ein im Jahr 2008 eingestiegener ausländischer Mehrheitsgesellschafter einen zugesagten Gesellschafterzuschuss nicht leistete. Der Bw. gab an, dass er bei der I. die Leitung der Werkstätte wahrgenommen hat, mit der kaufmännischen Geschäftsführung hatte er demnach nichts zu tun und daher auch keinen Einfluss auf die wirtschaftliche Entwicklung dieser Gesellschaft.

Rechtsgrundlage und rechtliche Beurteilung

Im § 34 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung wird Folgendes bestimmt:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.....“

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit als agB ist, dass sämtliche gesetzlichen Merkmale kumulativ gegeben sind; das heißt, wenn nur eine der gesetzlichen Voraussetzungen (Außer-

gewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) nicht gegeben ist, kann eine Belastung steuerlich nicht als agB in Abzug gebracht werden.

Zwangsläufigkeit im Sinne der besagten gesetzlichen Bestimmung heißt, dass sich der Steuerpflichtige (StPfl) dem Aufwand aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Keine agB bilden daher Belastungen, die (1) freiwillig geleistet werden, die (2) auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom StPfl vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt wurden, (3) die sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der StPfl aus freien Stücken, d.h. freiwillig entschlossen hat oder (4) die sich als Folge eines vom StPfl bzw. einem Nahestehenden übernommenen Unternehmerwagnisses darstellen (siehe Jakom/Baldauf EStG 2013, § 34 Rz 41 und die dort zitierte Judikatur des VwGH). Nach Literatur und Judikatur stellt die Inanspruchnahme aus Bürgschaften, die ein Gesellschafter (-Geschäftsführer) zugunsten der GmbH leistet, keine agB dar weil die Bürgschaftsübernahme nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 erfolgt. Es besteht für einen Gesellschafter (oder einen Geschäftsführer) nämlich auch in Notfällen weder eine rechtliche noch eine sittliche Verpflichtung, für Gesellschaftsschulden einzustehen (siehe Jakom/Baldauf EStG 2013, § 34 Rz 90, Stichwort „Bürgschaft“ (3) KapGes. und die dort zitierte Judikatur; Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78). Auch die Übernahme einer Bürgschaft zugunsten des Arbeitgeber stellt danach mangels Zwangsläufigkeit keine agB dar (vgl. Doralt a.a.O.).

Nach den Angaben des Bw. (schriftliche Nachweise dazu wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt) erfolgte die strittige Bürgschaftsübernahme für die I. im Zuge des MBO (u.a. Übernahme einer 10%-igen Beteiligung durch den Bw.) im Jahr 1998 offenbar über Verlangen der kreditgewährenden Bank. Es mag zutreffen, dass dieser Beteiligungserwerb nur unter Ein gehen der strittigen Bürgschaft möglich war. Es existierten aber weder tatsächliche, noch rechtliche, noch sittliche Gründe, die besagten Gesellschaftsanteile überhaupt zu erwerben. Vielmehr entschloss sich der Bw. freiwillig, an diesem MBO teilzunehmen, demnach zum Erwerb der erwähnten Gesellschaftsanteile verbunden mit der Verpflichtung zur Übernahme einer Bürgschaft zugunsten der I. Dass der Bw. auf Grund seines geringen Anteiles an der Gesellschaft keinen Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen und damit den wirtschaftlichen Niedergang der I. nicht verhindern konnte, vermag an der fehlenden Zwangsläufigkeit der Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung im Jahr 1998 – auf die es hier ankommt - nichts zu ändern.

Auch als Arbeitnehmer der I. (bzw. von deren Rechtsvorgängerin) war der Bw. 1998 weder tatsächlich, noch rechtlich, noch sittlich zu einer Bürgschaft zu deren Gunsten verpflichtet.

Die Berücksichtigung der im Jahr 2009 geleisteten Zahlungen aus der strittigen Bürgschaft als agB ist daher mangels Zwangsläufigkeit des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung nicht möglich.

Auf Grund des Hinweises des Bw., dass er „in seinem Alter schwer einen anderen Arbeitsplatz finden „, habe können ist noch zu prüfen, ob die strittigen Zahlungen im Jahr 2009 allenfalls als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit (nsA) abzugsfähig sind.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, in deren Rahmen sie erwachsen.

Wenn die Übernahme einer Verpflichtung durch ein Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, so liegt eine Einlage in die Gesellschaft vor, die die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöht. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist es nicht üblich, dass ein Arbeitnehmer zugunsten seines konkursreifen Arbeitgebers eine Bürgschaftsverpflichtung eingeht. Eine derartige Verpflichtung kann daher vernünftiger Weise nur der Gesellschaftereigenschaft des StPfl und nicht seiner gleichzeitigen Arbeitnehmereigenschaft zugerechnet werden. Daher können Zahlungen aus einer solchen Verpflichtung nicht als Werbungskosten bei den Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit anerkannt werden (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 16 allgemein, Rz 5.2., Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit – Werbungskosten ABC).

Im Berufungsfall übernahm der Bw. – wie oben aufgezeigt – die strittige Bürgschaftsverpflichtung gegenüber der I. im Zuge des MBO im Jahr 1998, bei welchem er 10% der Anteile an dieser Gesellschaft erwarb. Diese Verpflichtung und die daraus resultierenden Zahlungen im Berufungsjahr müssen somit seinem Gesellschaftsverhältnis zur I. zugerechnet werden. Sie können daher nach dem oben Gesagten nicht als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nsA Anerkennung finden.

Schließlich darf noch – ohne dass dies vom Bw. angesprochen worden wäre – darauf verwiesen werden, dass die 2009 auf Grund der strittigen Bürgschaftsverpflichtung zugunsten der I. geleisteten Zahlungen wegen der so genannten Endbeteuerungswirkung auch nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden können. Nach § 97 Abs. 1 iVm Abs. 3 EStG 1988 gehören u.a. Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den endbesteuerten Kapitalerträgen. Derartige Kapitalerträge sind weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte, noch beim Einkommen zu berücksichtigen; sie sind im übriges gem. § 97 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 „*ohne jeden Abzug*“ anzusetzen.

Daraus folgt, dass die strittigen Zahlungen auch nicht als Werbungskosten bei den Kapital-einkünften Berücksichtigung finden können.

Aus allen diesen Gründen musste die Berufung abgewiesen werden.

Linz, am 22. April 2013