



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Walter Christian und Mag.^a Christiane Riel-Kinzer über die Berufung des Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand und BeratungsGmbH, 5020 Salzburg, Saint-Julien-Straße 1, vom 7. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 nach der am 10. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Modeagentur (mit Geschäftsräumlichkeiten für Wiederverkäufer) und ist Geschäftsführer - Gesellschafter der Y. GmbH. In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr 2009, das Einzelunternehmen betreffend, machte der Bw. als außerordentliche Aufwendungen 365.000 Euro unter dem Titel „Kredithaftung“ geltend. Weiters beantragte er die Anerkennung von 90.000 Euro „Abschreibung Darlehen“ für ein der GmbH gewährtes Darlehen von 100.000 Euro.

Anlässlich einer beim Bw. die Jahre 2007-2009 umfassenden Außenprüfung versagte die Betriebsprüfung die Anerkennung dieser Aufwendungen und vertrat die Auffassung, die Übernahme der Bürgschaft für die GmbH und die Hingabe des Darlehens seien in der

Gesellschafterstellung des Bw. für die GmbH begründet und nicht durch sein Einzelunternehmen veranlasst und folglich auch als Gesellschaftereinlage zu werten.

Dazu führte die Betriebsprüfung Nachstehendes aus:

„Schriftliche Verträge über eine tatsächliche Geschäftsvereinbarung bzw. Honorare oder andere Vereinbarungen hinsichtlich des Zusammenhanges zwischen einer Auftragserteilung durch die GmbH an das Einzelunternehmen und der Bürgschaftsübernahme des Abgabepflichtigen für die GmbH gibt es außer der oben erwähnten Haftungsvereinbarung nicht.

Eine Abhängigkeit von Aufträgen durch die GmbH an ihn von der Übernahme der Bürgschaft durch ihn lässt sich laut Ansicht der BP nicht entnehmen. Die GmbH ist kein Auftraggeber und musste nicht durch Bürgschaftsübernahme gewonnen oder gehalten werden. Es sind keine Einnahmen von Y. GmbH geflossen - sondern wenn zu erwartende Einnahmen - dann von der Firma X. in Holland.

Aufgrund fehlender detaillierter Verträge über tatsächliche Geschäftsverbindungen bzw. Honorare oder anderer Vereinbarungen hinsichtlich der Bedingung für die Übernahme einer Haftung in der Höhe würde aus Sicht der BP kein fremder Dritter sich auf eine nur auf mündlicher bzw. vage schriftlicher Basis vereinbarte Auftragszusage ohne Absprache über Honorare und unter der gleichzeitigen Bedingung, dass er für die Investitionen des laufenden Geschäftsbetriebes durch die GmbH eine Haftung in dieser Höhe übernimmt, einlassen. Eine derartige Vorgangsweise ist als im wirtschaftlichen Leben unüblich anzusehen.

.....

Ebenso würde die Gewährung des Darlehens von 100.000 Euro vom Mai 2009 an die Y. GmbH keinem Fremdvergleich standhalten, da zB. ein entsprechender Darlehensvertrag mit vertraglichen Regelungen über Auszahlung, Rückzahlung, Zinsenvereinbarung, etc., der von beiden Teilen unterschrieben ist zur Gänze fehlt, bzw. einem fremden Dritten unter solchen Umständen mit Zahlungsschwierigkeiten kein Darlehen in der Höhe für die Finanzierung von Warenlieferungen gewährt werden würde.

Die offene Forderung wurde vom Bw. laut Gläubigerliste zum Konkurs der Firma Y. GmbH nicht angemeldet. Laut Angaben der Masseverwalterin wurde die Hingabe des Darlehens von ihr als Einlage bewertet und auch so dargestellt."

In seiner dagegen gerichteten Berufung führte der Bw. im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Modeagentur, die er als Einzelunternehmer betreibe, habe im Juli 2007 eine Vereinbarung mit der Firma X. abgeschlossen, wonach er von der Firma X. für alle vermittelten Verkaufsumsätze eine Provision von 10% des Verkaufspreises erhalte. Darüber hinaus stehe ihm pro „eingefädelter“ Eröffnung eines Verkaufstores, welcher ausschließlich die beiden Marken der Firma X. vertreibe, eine Einmalzahlung in der Höhe von 25.000 Euro zu. Die GmbH sei im Geschäftszweig Aufbau und Betrieb von Modehandelsstores mit anschließender Weiterveräußerung tätig gewesen. Von August 2007 bis Mitte August 2008 habe die GmbH einen Store in Klagenfurt aufgebaut und betrieben, der schließlich im August

2008 gewinnbringend verkauft werden konnte. Aufgrund des Erfolges in Klagenfurt habe die GmbH insgesamt drei neue Stores in Graz eröffnet.

Da die Geschäftseröffnung, der laufende Geschäftsbetrieb und die anschließende Weiterveräußerung des Stores in Klagenfurt sehr gut funktioniert habe, sei das Risiko für weitere Projekte von ihm als überschaubar eingestuft worden. Zudem habe zwischen ihm und der Firma X. eine vertragliche Vereinbarung bestanden, wonach ihm pro Eröffnung eines Vertriebsstores eine Einmalprovision in der Höhe von 25.000 Euro und darüber hinaus eine laufende Umsatzprovision in der Höhe von 10% des Einkaufspreises des jeweiligen Abnehmers zustehe. Durch die drei eröffneten Stores und die laufenden Provisionen habe er in seiner Einzelfirma alleine im Zeitraum von Juli 2008 bis Mitte 2009 Provisionen von über 100.000 Euro generiert. Unter Abwägung der Risiken und Chancen sei er aufgrund des hohen Provisionspotentials auch bereit gewesen, im Rahmen seines Einzelunternehmens Bankhaftungen zu übernehmen bzw. der GmbH ein Darlehen über 100.000 Euro zu gewähren.

Die von der GmbH eröffneten Stores hätten sich leider nicht wie erhofft entwickelt. Zudem habe die Firma X. die zugesagten Vereinbarungen (2-jährige „break even“ Garantie) aufgrund eigener unvorhersehbarer wirtschaftlicher Schwierigkeiten nicht eingehalten. Die GmbH habe mit 28. September 2009 Konkurs anmelden müssen. Das der GmbH gewährte Darlehen in der Höhe von 100.000 Euro sei daher mit dem Außenstand zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung (90.000 Euro) nicht mehr einbringlich gewesen. Weiters seien Haftungen für Bankkredite in Höhe von rund 365.000 Euro schlagend geworden.

Die drohende Inanspruchnahme aus der Haftung sei im Rahmen des Jahresabschlusses 2009 seines Einzelunternehmens rückgestellt und die offenen Darlehensforderung abgeschrieben worden.

Als Replik auf die Beurteilung der Betriebsprüfung führte der Bw. aus, die Argumentation der Betriebsprüfung sei zwar dahingehend richtig, dass von der Y. GmbH keine Einnahmen an das Einzelunternehmen geflossen sind. Nicht richtig sei allerdings, dass Auftragserteilungen bzw. Provisionsumsätze nicht von der Übernahme der Bürgschaft abhängig gewesen seien.

Ohne die Bürgschaftsübernahme hätte die GmbH keine Stores eröffnen können. Damit wäre automatisch (wenn auch über die in der Vermittlungsbranche übliche Dreiecksbeziehung) verbunden gewesen, dass das Einzelunternehmen nicht 75.000 Euro für drei Shoperöffnungen und keine laufenden Provisionen erhalten hätte. Bei einem normalen Verlauf wäre für das Einzelunternehmen neben den Einmalzahlungen in der Höhe von 3 x 25.000 Euro jährlich mit Provisionen in Höhe von rund 60.000 Euro zu rechnen gewesen.

Die Behauptung der BP, wonach es für die Haftungsübernahme bzw. allfällige Gegenleistungen nicht ausreichend schriftliche Verträge gegeben hätte, geht aus den oben

genannten Gründen (über Verträge abgesicherte Dreiecksbeziehung) völlig ins Leere. Das behauptete Missverhältnis zwischen der übernommenen Haftung und den erhaltenen bzw. künftig noch zu erwartenden Provisionszahlungen sei ebenfalls nicht gegeben. Vielmehr stellen die Einmalzahlungen für die Storeeröffnung und die laufenden Provisionszahlungen eine adäquate Gegenleistung für die Risikoübernahme dar. Der Tatsache -so der Bw. weiter- dass er die Forderungen im Konkursverfahren nicht geltend gemacht habe, könne keine Bedeutung zukommen.

Für den Fall, dass die Behörde die Haftungsübernahme und die Darlehenshingabe durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst sehe und als Gesellschaftereinlage werte, stelle sich die Folgefrage, ob die Beteiligung an der Y. GmbH dem Privatvermögen zuzurechnen sei oder Betriebsvermögen darstelle.

Die Beteiligung an der MHM Mode GmbH sei jedenfalls geeignet gewesen, dem Betrieb des Einzelunternehmens Modeagentur zu dienen und diesen zu fördern. Die Beteiligung stelle daher –unabhängig davon, ob sie in der Bilanz ausgewiesen werde oder nicht – (notwendiges) Betriebsvermögen dar. Im Jahr 2008 sei die Beteiligung daher ins (steuerliche) Betriebsvermögen des Einzelunternehmens eingelegt (Anschaffungskosten 36.400 Euro Stammkapital, 25% Anteil des Bw. daher 9.100 Euro) worden. Unter Hinzurechnung der Haftung in Höhe von rund 365.000 Euro und dem Darlehensausfall in Höhe von 90.000 Euro würden sich somit bis Ende 2009 (steuerliche) Anschaffungskosten in Höhe von rund 464.100 Euro ergeben. Nachdem die MHM Mode GmbH am 28. September 2009 den Konkurs anmelden habe müssen, hätte der Wertansatz der Beteiligung im Zuge des Jahresabschlusses für 2009 auf Null berichtigt werden müssen.

„Sollte die belangte Behörde der Ansicht der BP, wonach die Haftungsübernahme bzw. Darlehensgewährung durch die Gesellschafterstellung des Bw. veranlasst sei folgen, so hätte dies eine Erhöhung der (steuerlichen) Anschaffungskosten der Beteiligung an der Y. GmbH zur Folge. Da die Beteiligung jedenfalls notwendiges Betriebsvermögen des Bw. darstellt, kommt dem Ausweis bzw. Nichtausweis in der Bilanz keine Bedeutung zu. Nach der Konkurseröffnung der GmbH im Jahr 2009 wäre die betrieblich gehaltene Beteiligung im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2009 auf einen Teilwert von 0,00 Euro abzuschreiben gewesen.

(.....)

Für den Fall der Qualifikation der Haftungsübernahme bzw. der Darlehensgewährung als Einlage in die Y. GmbH beantragen wir daher aufgrund der Betriebsnotwendigkeit der Beteiligung für das Jahr 2009 eine Anerkennung der genannten Teilwertabschreibung als Betriebsausgabe der Modeagentur des Bw (Einzelunternehmen)."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Aufwendungen sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird. Die Frage nach der betrieblichen Veranlassung ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (Einkommensteuer – Handbuch, EStG 1988, Quantschnigg/Schuch, § 4 Tz 33 und 36.2). Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen; auf Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an (Doralt, EStG, § 4, Tz 228).

Die betriebliche Veranlassung wird gänzlich fehlen, wenn Aufwendungen ausschließlich aus familiären (privaten) Gründen (insbesondere ohne Gegenleistung des Empfängers) getätigt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes macht es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied, ob ein 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 Schulden der Gesellschaft übernimmt bzw. als Bürge deren Schulden bezahlt. In allen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen. Daher können derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen eines Gesellschafters auch nicht einkünftermindernd berücksichtigt werden. Die Übernahme von Haftungen bzw. Schulden der GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer diene wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte. In dieser Judikatur kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft ist, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern, und erst in weiterer Folge dadurch Geschäftsführerbezüge gesichert werden. Übernimmt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlage zu werten, die ebenso wenig als Betriebsausgaben abziehbar sind, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt (vgl. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041 und die dort zitierte Judikatur).

Inanspruchnahme des Bw. als Bürge und Zahler

Für die steuerliche Anerkennung von Betriebsausgaben aus einer Bürgschaftsverpflichtung ist Voraussetzung, dass die Bürgschaftsübernahme durch den Betrieb veranlasst war. Nur dann stellt die Bürgschaftsübernahme notwendiges Betriebsvermögen dar.

Die Frage, ob eine Bürgschaftsübernahme überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen übernommen wurde, ist vorrangig eine solche nach dem Motiv. Ihre Antwort liegt daher auf dem Gebiet der Beweiswürdigung (VwGH 23.10.1990, Zl. 90/14/0080).

Eine genaue Darstellung der beiden Unternehmen lässt sich aus dem Erstbericht der Masseverwalterin vom 6. Oktober 2010 entnehmen:

Der Bw. ist seit 1983 als selbständiger Handelsvertreter im Textilbereich tätig. Von 1998 bis Oktober 2009 war er als Geschäftsführer der Firma Z. Austria GmbH tätig. Als Einzelunternehmer ist der Bw. Handelsvertreter ua. für die Marken a. und b. für Österreich und die Balkanregion. Seiner Vorstellung nach sollte der Einzelhandel für diese beiden Marken auch über die Y. GmbH abgewickelt werden. Diese wurde bereits im Jahr 1989 vom Bw. zusammen mit seiner Ehegattin als A. Handelsgesellschaft mbH gegründet. Nach einiger Zeit ohne operative Tätigkeit erfolgte die Umbenennung in B. GmbH. Von dieser wurde die Großhandelsvertretung der Firma Z. für Österreich betrieben. Im Jahr 2003 wurde der Handelsvertretervertrag mit der Firma Z. aufgelöst. Daraufhin sei wieder keine operative Tätigkeit gegeben gewesen. Im Jahr 2008 erfolgte die bislang letzte Umbenennung in die Y. GmbH. Im Oktober 2008 kam es zur Eröffnung der Geschäfte im Citypark und im April 2009 in der Shoppingcity.

Vor der Eröffnung des Shops wurden umfangreiche Investitionen getätigt. Ebenso wurden für die Ausstattung hohe Kosten aufgewendet. Dazu kamen noch erhebliche Fixkosten aufgrund der Bestandsverträge in den beiden Einkaufszentren. Der Verkauf der *(drei)* Marken verlief von Anfang an schleppend, weshalb vom Geschäftsführer (=Bw.) zunächst der Versuch unternommen wurde, die Fixkosten durch eine Bestandzinsverringerung bzw. eine Stundung des jeweiligen Baukostenzuschusses oder einen Geschäftstausch zu verringern. Diese Verhandlungen haben bereits im April 2009 begonnen. Im Juli 2009 stellte sich heraus, dass die S. Gruppe aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten nicht in der Lage war, die abgegebene break-even Garantie einzuhalten. Als sich im August 2009 endgültig herausgestellt hatte, dass auch eine Senkung der Fixkosten nicht möglich war, wurde seitens des Geschäftsführers beschlossen, die Tätigkeit der drei Stores zu beenden. Schlussendlich sei der Konkursantrag gestellt worden. Dem Bericht der Masseverwalterin ist weiter zu entnehmen, dass *„die erheblichen Miet- und Personalaufwendungen, die hohen Investitionen und die hinter den Erwartungen zurückgebliebenen Umsätze zu einem erheblichen Verlust*

führten, welcher auch durch die nicht unbeträchtliche Bereitstellung von Mitteln aus der Gesellschaftersphäre nicht abgefangen werden konnten".

Wie aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen ersichtlich, hat die Modeagentur, die zahlreiche Handelsmarken vertreibt, mit der S. group im Juli 2007 ein „agreement“, den Verkauf von drei Modemarken, die von S. vertrieben werden betreffend, abgeschlossen. Gleichzeitig wurde ein Provisionsanspruch für jede, durch den Bw. vermittelte, Eröffnung eines „mono brand stores“ von „dritter Seite“ festgelegt.

Die GmbH und die S. group haben im Juni 2008 Absichtserklärungen unterzeichnet, die auf die Eröffnung von zwei „mono brand stores“ gerichtet waren, und die ua. Zahlungsbedingungen, Rückgaberecht für unverkaufte Ware und eine break-even Garantie von S. beinhalteten.

Um die notwendigen finanziellen Mittel für den Umbau der Geschäfte zu erlangen, wurde in der Folge von der Y. GmbH ein Kredit aufgenommen für den der Bw. als Bürge und Zahler auch die Haftung übernehmen musste.

Die nach dem Konkurs der GmbH schlagend gewordene Haftung wurde seitens der Bank in einen Kredit umgewandelt, den der Bw. in der Folge laufend bediente. Wie aus der vorgelegten Mitteilung der Bank vom 11. Juni 2010 ersichtlich ist, wurden alle zur Betriebsmittelfinanzierung aufgenommenen Kredite der GmbH, also auch der aus dem Jahr 2005, für die der Bw. haftete, umgewandelt.

Zur Bestätigung der betrieblichen Veranlassung wurde eine vom Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer und Einzelunternehmer (Modeagentur) unterschriebene Haftungsvereinbarung vorgelegt. Darin verpflichtete sich der Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH als Gegenleistung im Falle der Eröffnung weiterer Fashion Stores auf die Dienste der Modeagentur zurückzugreifen (Vermittlungs- und Beratungsleistungen im Rahmen von Storeeröffnungen und den operativen Betrieb als Franchise Stores). Die GmbH verpflichtete sich insbesondere dazu, sämtliche Waren, welche von ihr vertrieben werden und in den Kollektionen der Modeagentur vertrieben werden, über diese zu beziehen. Außerdem soll der Verkauf der über die Modeagentur bezogenen Artikel nach Möglichkeit besonders forciert werden.

Die vom Bw. geltend gemachten Ausgaben stehen grundsätzlich mit seiner Gesellschafterposition im Zusammenhang. Der Bw. sieht jedoch deren Wurzeln im Einzelunternehmen gelegen. Eine Auffassung, der der Unabhängige Finanzsenat aus nachstehenden Gründen nicht folgen kann:

Für die Anerkennung von Aufwendungen, die mit einer Bürgschaftsverpflichtung im Zusammenhang stehen ist es eine Grundvoraussetzung, dass die Bürgschaftsübernahme betrieblich veranlasst war. Wie bereits dargestellt haben die Einzelfirma des Bw und die GmbH seit dem Jahr 1989 nebeneinander bestanden, ohne in Geschäftsbeziehung zu treten. Die Y. GmbH stellte keine notwendige Voraussetzung für den Betrieb der Handelsagentur dar. Ihre Tätigkeit stand in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Einzelunternehmen des Bw.

Wie der Bw. selbst in der Berufung ausführt, sind auch im Streitjahr keine Einnahmen von der Y. GmbH an das Einzelunternehmen geflossen. Ohne die Bürgschaftsübernahme hätte die Y. GmbH jedoch keine Stores eröffnen können.

Kein fremder Dritter würde für die Vermittlung eines Geschäftes, die zwar mit einer Provision in Höhe von 25.000 Euro verbunden ist, Bürgschaftszahlungen in Höhe von 250.000 bzw. 180.000 Euro übernehmen. Über Befragen des Vorsitzenden in der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. auch an, er hätte zu einem früheren Zeitpunkt bereits Stores für fremde Betreiber vermittelt, dafür aber keine Haftungen übernommen. Risikoerhöhend kommt noch hinzu, dass wie dem Bericht der Masseverwalterin zu entnehmen ist, bei der GmbH bereits im Jahr 2006 eine buchmäßige Überschuldung vorlag.

Für die Auffassung der Abgabenbehörde, dass die Aufnahme der Kredite und die damit verbundene Haftung als Bürge ausschließlich mit der Gesellschafterstellung des Bw. im Zusammenhang steht, spricht auch die Tatsache, dass laut Informationsschreiben der Bank, der Bw. für alle von der GmbH aufgenommenen Kredite (auch für die aus dem Jahr 2005) als Bürge gehaftet hat.

Es gibt aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes auch keine wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Handelsagentur und der GmbH. Wie der Bw. selbst in seiner Berufung darstellt, haben beide Betriebe einen völlig getrennten Tätigkeitsbereich. Es sind keine Einnahmen von der GmbH an das Einzelunternehmen geflossen.

Das Einzelunternehmen des Bw. erzielte „Provisionserlöse In- und Ausland“ im Jahr 2008 in Höhe von 795.007,25 Euro und im Jahr 2009 von 658.072,99 Euro. Wie in der Berufung ausgeführt, bezifferte der Bw. die zu erwartenden Provisionserträge mit 60.000 Euro. Tatsächlich haben die laufenden Provisionszahlungen für die Vermittlung des Warenbezugs der Y. GmbH rund 25.00 Euro betragen. Denn die vom Bw. angegebenen 100.000 Euro setzen sich aus den Einmalprovisionen für die Geschäftseröffnungen (75.000 Euro) und der laufenden Umsatzprovision zusammen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vermag weder die tatsächliche noch die erhoffte Umsatzprovision eine wirtschaftliche

Verflechtung beider Betrieb zu begründen. Vielmehr steht diese für die Modeagentur unwesentliche Geschäftsbeziehung in einem krassen Missverhältnis zu dem durch die Bürgschaftsübernahme eingegangenen Risiko.

Die Gemeinsamkeit bestand lediglich darin, dass sowohl die Handelsagentur als auch die GmbH Einnahmen in Form von Provisionen von der X. group bezogen. Laut Annex zum zwischen dem Einzelunternehmen und der S. group abgeschlossenen „agreement“ muss der Vertragspartner für einen weiteren Franchise Vertrag eine von der Modeagentur unabhängige dritte Person („third party“) sein. Diese ausdrückliche Vereinbarung spricht gegen eine betriebliche Veranlassung der Übernahme der Verbindlichkeiten der GmbH durch die Modeagentur. Der Kredit wurde der GmbH gewährt, um Betriebsmittel zu finanzieren. Das heißt, die Kreditgewährung war eine notwendige Voraussetzung für die Geschäftstätigkeit der Y. GmbH. Auch die damit im Zusammenhang stehende Bürgschaftsübernahme durch den Bw. diene diesem Zweck. Folglich sicherte der Bw. als Gesellschafter in erster Linie die geplante Expansion der GmbH. Dass damit auch eine Provision von dritter Seite für sein Einzelunternehmen verbunden war, vermag keine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung der strittigen Kosten mit seinem Einzelunternehmen zu begründen.

Übernimmt ein Einzelunternehmer eine Bürgschaft für eine Gesellschaft an der er beteiligt ist, dann führt eine Inanspruchnahme nur dann zu einer Betriebsausgabe, wenn auch ein fremder Unternehmer die Bürgschaft übernommen hätte (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0120). Es ist jedoch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Wirtschaftsleben unüblich, eine Bürgschaft für einen Betriebsmittelkredit einer Gesellschaft zu übernehmen, zu der keine wirtschaftliche Verflechtung besteht. Das beweist auch die Tatsache, dass der Bw. für andere, von ihm vermittelte Stores, keine Bürgschaft übernommen hat.

Die gegenständliche Übernahme der Bürgschaft ist einzig aus der Gesellschafterstellung des Bw. erklärbar und ist ausschließlich privat verursacht und verfolgte nur den Zweck, die vermögenslose GmbH mit Kapital auszustatten.

Diese Überlegungen gelten auch für den vom Bw. gestellten *Eventualantrag*, es handle sich um eine Beteiligung, die notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmers darstelle.

Dabei ist dem Bw. zwar zuzustimmen, dass bei Vorliegen eines notwendigen Betriebsvermögens die buchmäßige Behandlung unbeachtlich ist. Die Voraussetzung dafür ist jedoch, dass es sich tatsächlich um notwendiges Betriebsvermögen handeln muss.

Grundsätzlich kann eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft Bestandteil des Betriebsvermögens sein. Die Zugehörigkeit einer Beteiligung zum Betriebsvermögen richtet

sich dabei nach denselben Kriterien, nach welchen Wirtschaftsgüter ganz allgemein dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind.

Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0169).

Stammanteile an einer GmbH weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge organisatorische, finanzielle und wirtschaftliche Beziehungen bestehen. (vgl. VwGH 22.11.1995, 94/15/0147 und vom 18.9.2003, 2001/15/0008, 0009).

Gerade davon kann jedoch im vorliegenden Fall nach der Verkehrsauffassung nicht ausgegangen werden. In Anbetracht des oben geschilderten Sachverhaltes, vor allem in Relation der Umsatzzahlen des Einzelunternehmens und der erwarteten Provisionen kann nicht davon gesprochen werden, dass eine Beteiligung an der gegenständlichen GmbH den Betriebszweck des Einzelunternehmens gefördert hätte. Eine Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Einzelunternehmer und der Kapitalgesellschaft führt vorliegendenfalls zu dem Ergebnis, dass diese Beteiligung nicht als zum notwendigen Betriebsvermögen zählend anzusehen ist.

Es liegen zwei getrennte Betriebe vor, die wirtschaftlich weder miteinander verbunden sind noch jemals waren, sodass nicht gesagt werden kann, dass die Y. GmbH überwiegend der Erfüllung oder Ergänzung des Betriebszweckes des Einzelunternehmers dient oder ihr einen besonderen Nutzen vermittelt. Die einzige Verbindung, wie bereits oben ausgeführt, ist dass beide Betriebe in Geschäftsbeziehung zu einem ausländischen Unternehmen stehen. Das allein vermag jedoch nicht die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung zu begründen.

Auch die Tatsache, dass die Firma S. letztlich die Provisionen für die Storeeröffnung gezahlt hat, zeigt, dass es sich bei der Beteiligung nicht um notwendiges Betriebsvermögen handelt. Denn wäre die Verflechtung wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell so eng, dass von einer Beteiligung im Betriebsvermögen auszugehen ist, dann wäre der Provisionsanspruch des

Bw. gegenüber der Firma S. für die Vermittlung der Storeerrichtung bereits aus vertraglichen Gründen (third party) ausgeschlossen gewesen.

Darlehen 100.000 Euro

All diese Überlegungen gelten auch für das der GmbH gewährte Darlehen. Kein fremder Unternehmer hätte eine Veranlassung, ein Darlehen für die Zwischenfinanzierung von Warenlieferungen zu gewähren. Abgesehen davon erfüllt auch die vorliegende Aktennotiz nicht die geforderten Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, deren Vorliegen auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen erforderlich sind. Daran ändert auch nichts die Auffassung des Bw., eine weitere Vereinbarung hätte sich aufgrund der „über Verträge abgesicherten Dreiecksbeziehung“ erübrigt. Wenn der Bw. weiter ausführt, die Hingabe des Darlehens sei im betrieblichen Interesse erfolgt, ist zu entgegnen, dass es ihm nicht möglich war Gründe, die für ein betriebliches Interesse der Modeagentur sprechen könnten, zu benennen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates besteht kein unmittelbarer Konnex zwischen der Darlehenshingabe und der Modeagentur des Bw. Vielmehr ist es offensichtlich, dass es sich dabei ausschließlich um das betriebliche Interesse der GmbH gehandelt hat.

Die Betriebsprüfung hat weiters bemerkt, dass der Bw. diese Forderung im Konkursverfahren nicht angemeldet habe. Dies hat der Bw. in seiner Berufung damit abgetan, dass dieser Tatsache „keine Bedeutung zukomme“. Im Gegensatz dazu vertritt der Unabhängige Finanzsenat sehr wohl die Auffassung, dass ein derartiges Verhalten nur aus der bestehenden Nahebeziehung resultiert und für das Vorliegen einer steuerlich nicht anzuerkennenden Vereinbarung spricht. Dazu kommt noch, dass es sich um ein Insichgeschäft handelt, für das ein gesteigertes Bedürfnis nach Rechtsklarheit bestanden hätte.

Die gegenständliche Übernahme der Bürgschaft und die Gewährung des Darlehens ist einzig aus der Gesellschafterstellung des Bw. erklärbar. Diese Auffassung, die der ständigen Rechtsprechung entspricht, bringt den Gedanken zum Ausdruck, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter ist, eine in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalanlage zu sichern. Das entspricht auch den Ausführungen der Masseverwalterin, dass die erheblichen Miet- und Personalaufwendungen die hohen Investitionen und die hinter den Erwartungen zurückgebliebenen Umsätze zu einem erheblichen Verlust geführt hätten, welcher auch durch die nicht unbeträchtliche Bereitstellung von Mitteln aus der Gesellschaftersphäre nicht abgefangen werden konnte.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. November 2011