



GZ. RV/1032-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Reinhard Lauer, gegen den Bescheid des Finanzamtes 8, 16. und 17. Bezirk betreffend Einkommensteuer 1997 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa. CI, an der er zu 22,25% beteiligt ist, übermittelte dem Finanzamt am 23.12.1998 eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 1997, in der er unter anderem Werbungskosten für Haftungszahlungen bei seinen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit in Höhe von 290.137,- öS geltend machte.

Zur Klärung des Sachverhalts ersuchte das Finanzamt in der Folge den Bw. u.a. die, der Haftungszahlung zugrunde liegende Vereinbarung vorzulegen sowie bekannt zu geben für welchen Arbeitgeber diese Zahlungen geleistet wurden.

Der Bw. übermittelte daraufhin einen Bürgschaftsvertrag der LHT ausgestellt am 1.3.1996. In diesem verpflichtete sich der Bw. zur Sicherung des an die Fa. CI gewährten Kredites, die Haftung hinsichtlich eines Betrages von 1.000.000,- öS als Bürge und Zahler zu übernehmen.

Weiters legte der Bw. ein Schreiben der LHT vor, aus dem hervorgeht, dass der Bw. zugesagt hat am 15.12.1996 und am 31.3.1997 eine Abschlagszahlung in Höhe von 200.000,- öS zahlen werde und im Gegenzug aus der persönlichen Haftung entlassen werde.

Aus einem weiteren Schreiben der Bank betreffend den Privatausgleichs ist ersichtlich, dass diese bei sofortiger Leistung eines Teilbetrages von 50.000,- öS und Leistung der Restzahlung bis September der vorgeschlagenen Vorgangsweise zustimme.

Am 14.10.1997 überwies der Bw. einen Betrag von 105.137,- öS an die LHT unter Beifügung eines Briefes aus dem hervorgeht, dass es sich diesbezüglich um den Restbetrag von 100.000,- öS zuzüglich Zinsen handle und der stille Ausgleich damit erfüllt sei.

Mit Schreiben vom 21.10.1997 teilte die LHT dem Bw. mit, dass nunmehr der außergerichtliche Ausgleich erfüllt sei.

Der im August 1993 unterzeichnete Bürgschaftsvertrag der NLH besagt, dass der Bw. für die Ausleihung der CI in Höhe von 2.000.000,- öS die Haftung als Bürge und Zahler hinsichtlich eines Betrages von 200.000,- öS zuzüglich anteiliger Nebenkosten übernimmt.

Das vom Bw. ebenfalls vorgelegte Schreiben der NLH vom 20.12.1996 besagt, dass diese hinsichtlich des angebotenen 40%igen Ausgleichs das Anbot des Bw. mit folgender Modifikation annehmen werde: *"Ihre Bürgschaftsverpflichtungen per 30.11.1996 betragen S 275.978,47. Als Basis für die 40%ige außergerichtliche Ausgleichsquote hat dieser Betrag zu gelten und nichtder in Aussicht gestellte Betrag von 200.000. Die 40%ige Quote beträgt daher S 110.391,40....."*

Am 3.1.1997 über wies der Bw. 20% des unstrittigen Betrages von 200.000,- an die NLH.

Aus einem weiteren Schreiben der NLH ist ersichtlich, dass diese bei Zahlung von 45.000,- öS den Ausgleich als erfüllt ansehe. Diesen Betrag überwies der Bw. am 20.3. 1997.

Eine Anfrage beim Handelgericht Wien ergab, dass der Bw. seit 11.11.1992 als handelsrechtlicher Geschäftsführer die CI selbständig vertreten habe.

Weiters wurde festgestellt, dass seit 31.7.1996 ein Masseverwalter die Gesellschaft vertritt.

Am 30.8.1999 erließ das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 1997 anerkannte die geltend gemachten Werbungskosten jedoch nicht. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. entsprechend den Feststellungen weder wesentlich beteiligter Gesellschafter, noch handelsrechtlicher Geschäftsführer sei.

Die Zahlungsverpflichtungen aus dem Bürgschaftsvertrag seien von Seiten der "Kreditbank" anlässlich der Konkurseröffnung bzw. dem anschließenden außergerichtlichen Vergleich der GesmbH fällig gestellt worden.

Demnach sei die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weshalb die Bürgschaftsverpflichtung als verdeckte Einlage bei der GesmbH anzusehen sei. Der sekundäre Effekt -Sicherung der Geschäftsführerbezüge- werde von der verdeckten Einlage überlagert, sodass ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht komme.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. am 1.10.1999 **Berufung** und führte in der Begründung aus, dass seine Bürgschaftsübernahme als Arbeitnehmer zugunsten seines Arbeitgebers beruflich veranlasst gewesen sei, da diese zur Abwendung der Insolvenz seines Arbeitgebers und zur Rettung des Arbeitsplatzes erfolgt sei, was auch für einen beträchtlichen Zeitraum gelungen sei. Die Banken hätten dem Arbeitgeber nur aufgrund der Bürgschaftsübernahme die für den Fortbestand notwendige Kredite gewährt. Der geringe Kapitalanteil an der GesmbH sei für das Eingehen der hohen Bürgschaft unmaßgeblich. Durch die Bürgschaftsübernahme sei es ihm gelungen seinen Arbeitsplatz (wie auch weitere) zwei Jahre lang zu erhalten. Der Werbungskostencharakter sei somit nachgewiesen.

Die beim Handelsregister (Firmenbuch) durchgeführten Erhebungen ergaben folgenden Sachverhalt:

Lt. Gesellschafterliste vom 12.8.1999 ist der Bw. mit 1.446,250,- an der CI, somit mit 22,25% beteiligt. Der Gesellschaftsvertrag ist vom 12.10.1992. Mit 11. 11.1992 wurde er zum handelsrechtlichen Geschäftsführer bestellt. Der Konkurs über die Gesellschaft wurde am 31.7.1996 eröffnet und Dr. WK zum Masseverwalter bestellt.

Der Bürgschaftsvertrag mit der LHT (1.000.000.-öS) wurde am 1.3.1996, der mit der NLH im Aug 1993 (200.000,- öS) unterfertigt.

Am 5.1.2005 wurde der Bw. telefonisch ersucht Unterlagen vorzulegen, aus denen seine Verpflichtung zur Bürgschaftsübernahme ersichtlich ist, da aus den vorgelegten Unterlagen die betriebliche Notwendigkeit seiner Bürgschaftsübernahme nicht ersichtlich sei. Außerdem wurde der Bw. aufgefordert seine Zustimmung zur Einsicht in die Bankunterlagen zu erteilen.

In der Folge wurde jedoch weder Nachweise erbracht, noch eine Zustimmungserklärung übermittelt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw. ergänzend zu seinem bisherigen Berufungsvorbringen vor, dass keine Gesellschaftereinlage vorliege, sondern für Ihn die Erhaltung des Arbeitsplatzes maßgeblich gewesen sei. Die Firma sei bereits ein Jahr vor Konkurseröffnung konkursreif gewesen. Zu diesem Zeitpunkt seien die NN mit 45%, die EE mit 20% und die KK mit 10% beteiligt gewesen. Er selbst hätte zu diesem Zeitpunkt 11% der Anteile innegehabt. Die NN hätte die CI damals zwingen wollen die Firma zu schließen (Konkurs anmelden). Er habe daher ein Sanierungspaket vorgelegt um zumindest einen Großteil (80%) der Arbeitsplätze zu retten.

Das Sanierungspaket hätte 5 Punkte umfasst. Dies belege ein Gutachten aus dem nachfolgenden Kridaverfahren, in dem er freigesprochen wurde. Dieses Paket habe eine Aufspaltung der CI in drei Firmen vorgesehen. Dafür sei auch das Darlehen aufgenommen worden. Der Darlehensvertrag mit der LHT diene der Vorfinanzierung des TT Geschäfts. Für diesen Geschäftszweig war die OO als neuer Hauptgesellschafter vorgesehen. Jedoch habe die OO hat letztlich den Vertrag nicht unterschrieben, sodass die CI in Konkurs ging. In der Folge habe die OO dann den Geschäftsbereich TT aus der Konkursmasse gekauft. Der Masseverwalter hat in der Folge noch fünf Jahre lang Geld aus diesen Verträgen (Dienstleistungsverträge von Touristikunternehmen) bekommen.

Nach Konkurseröffnung habe er daher auch für den Masseverwalter gearbeitet, bis Ende 1996 mit Dienstvertrag und danach auf Werkvertragsbasis. Zwischenzeitig sei er auch mit einem reduzierten Gehalt bei der CI angestellt gewesen.

Dass die CI als Ganzes nicht mehr zu retten gewesen sei erkläre auch warum die „institutionellen Gesellschafter“ keine Haftung eingegangen seien. Es seien nur mehr die Arbeitsplätze durch Vorfinanzierung und Übernahme in die Nachfolgefirma zu retten gewesen.

Der zweite Punkt des Maßnahmenpaketes habe beinhaltet, dass alle Mitarbeiter freiwillig bereit gewesen seien zum Erhalt der Arbeitsplätze eine Gehaltsreduzierung in Kauf zu nehmen.

Ursprünglich habe die CI 12 Personen beschäftigt. Für den Bankenbereich sei die Firma XX kurz vor Konkurseröffnung unter Verwendung von Förderungsgeldern gegründet worden. Bei dieser seien ein Techniker und ein Prokurist beschäftigt worden. Seitens des Masseverwalters seien der Bw. und eine weitere Angestellte beschäftigt worden. Bei TT seien 3 Personen beschäftigt gewesen. Darüberhinaus hätten einige Techniker Werkverträge erhalten.

Ein weiterer Punkt des Sanierungskonzept sei es gewesen, dass die Verbindlichkeiten, die die Fa gegenüber den institutionellen Gesellschaftern hatte, reduziert werden. Die Verhandlung mit NN habe das Ergebnis gezeitigt, dass diese ihre Anteile zurückgelegt habe und auf die Gesellschafter verteil habe, auf Forderungen in Höhe von ca. 5 Mio öS verzichtet und rund 400 000 öS einbezahlt habe.

Der 5. Punkt des Sanierungskonzeptes habe einen Einstieg der OO vorgesehen, der jedoch wie ausgeführt, nicht zustande gekommen sei.

Die Bürgschaft sei bereits vor der Gründung der Nachlogefirma XX unterfertigt worden. Es wäre sinnlos gewesen diese als Gesellschafter einzugehen, da die Firma nicht mehr zu retten gewesen sei. Neben dem Bw. seien zwei weitere Gesellschafter (natürliche Personen) eine Bürgschaft eingegangen. Die Bürgschaftsübernahme habe somit primär und ausschließlich der Erzielung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gedient. Maßgebend sei ausschließlich die Sicherung der Arbeitsplätze mehrerer Arbeitnehmer gewesen.

Die Bürgschaft bei der NLH haben einen Betriebsmittelkredit betroffen. Der Bw. selbst habe für 200.000,- öS gebürgt und die XX für 1Mio öS. Weitere 800.000 öS seien unbesichert geblieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die aufgrund der Bürgschaft geleisteten Zahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit anzuerkennen sind.

Entscheidend für die Anerkennung der aufgrund einer Bürgschaft erfolgten Zahlungen als Werbungskosten ist, aus welchen Gründen die Bürgschaft eingegangen wurde. Die Aufwendungen müssen entsprechend der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 der Erzielung, Sicherung bzw. Erhaltung der Einnahmen dienen.

Aufgabe eines Geschäftsführers ist lt. Lehre die alleinige Vertretung der Gesellschaft nach außen. Er haftet gegenüber den Gesellschaftern für die Durchführung seiner Geschäftsführung mit der Sorgfalt, die ein ordentlicher Kaufmann aufzuwenden hat. Er hat die Buchführung zu besorgen, jährlich einen Jahresabschluss zu erstellen und das Anteilsbuch, die Gesellschafterliste und das Protokollbuch laufend zu führen. Darüber hinaus ist er verpflichtet bei Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft einen Konkurs- oder Ausgleichsantrag zu stellen. Letztendlich hat er unverzüglich eine Generalversammlung einzuberufen, wenn die Hälfte des Stammkapitals der Gesellschaft durch Verluste aufgebraucht ist. **Es ist jedoch nicht Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit für die Gesellschaft mit dem Privatvermögen zu bürgen, eine Bürgschaftserklärung zu unterfertigen oder ein**

Sanierungskonzept zu erstellen und für dessen zukünftige Verwirklichung Bürgschaften einzugehen.

Ist ein Geschäftsführer einer GesmbH jedoch auch an deren Vermögen beteiligt, ist darüber hinaus zu überprüfen, ob er die Ausgaben in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer oder jener als Beteiligter geleistet hat.

Zur Klärung dieser Frage wurde der Bw. am 5.1.2005 telefonisch aufgefordert Unterlagen vorzulegen, aus denen seine Verpflichtung zur Bürgschaftsübernahme ersichtlich ist, da aus den beiden Bürgschaftsverträgen die betriebliche Notwendigkeit der Bürgschaftsübernahme durch den Geschäftsführer nicht ersichtlich ist.

Erst in der mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. diesbezüglich aus, dass er die Bürgschaft bei der NLH gemeinsam mit einem anderen Gesellschafter zur Beschaffung eines Betriebsmittelkredites eingegangen sei.

Die Kreditaufnahme bei der LHT habe der Gründung der Nachfolgefirmen gedient, da die CI nicht mehr zu retten gewesen sei. Die ursprüngliche Auskunft des Bw., dass die Bank der Gesellschaft keinen Kredit gewährt hätte, wäre er die Haftung nicht gegangen, ist insofern nicht zielführend, als dadurch nicht nachgewiesen ist aufgrund welcher Stellung der Bw. die Bürgschaftserklärungen unterfertigte.

Der Bw. belegte zwar seine, in der Verhandlung vorgebrachten Argumente, jedoch konnte er weder die den Bürgschaftsübernahmen zugrunde liegende Verträge, noch sonstige Vereinbarungen, aufgrund derer er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer zum Eingehen der Bürgschaft verpflichtet wurde, nachweisen.

Nach den allgemeinen Erfahrungen des täglichen Lebens ist es, da es, wie bereits ausgeführt, nicht zu seinem Aufgabenbereich zählt, **nicht üblich, dass der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft für diese eine Bürgschaft eingeht.**

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass durch die Übernahme der Haftung als Bürge der Bw. als mit geringfügig beteiligter Gesellschafter der GmbH, dieser gegenüber eine Leistung erbracht hat. Es stellt einkommensteuerlich keinen Unterschied dar, ob der Bw. als Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verlust der GesmbH verloren geht, ob er später Einlagen tätigt oder ob er als Bürge Schulden der Gesellschaft zahlt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich lt. herrschender Lehre und Rechtsprechung um Kapitalanlagen. Wenn auch der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Ein-

künfte des Bw. aus nicht selbständiger Arbeit führen kann (bzw. so wie im vorliegenden Fall geführt hat), ist dies erst die weitere Folge des Scheitern der wirtschaftlichen Aktivitäten.

Dies gilt eindeutig für die Bürgschaftsübernahme bei der NLH, da dieser Kredit der Betriebsmittelbeschaffung diene. Eine solche Bürgschaftsübernahme ist eindeutig aus der Gesellschafterstellung bedingt, wie auch die Bürgschaftsübernahme durch einen weiteren Gesellschafter, der nicht Geschäftsführer war, belegt.

Zur Rechtsprechung in diesem Sinne sei weiters das Erkenntnis des VwGH v 24.1.1990 86/13/0162 zitiert. *Übernimmt aber der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlage zu werten, die ebensowenig als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Solche Einlagen können nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen, und zwar mit dem Argument, dass damit der Fortbestand seiner Einkünfte als Geschäftsführer gesichert würde. 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 daher gegenüber dem primären Zweck der Einlagen in den Hintergrund.*

Da der Begriff Betriebsausgaben und Werbungskosten synonym verwendet wird, ist obige Entscheidung auch hinsichtlich Werbungskosten von Bedeutung. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Zahlungen aufgrund der eingegangenen Bürgschaft keine Aufwendungen zur Erzielung, Sicherung bzw. Erhaltung der Einnahmen im Sinne der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 darstellen und daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bw., die Eingehung der Bürgschaft der LHT habe der **Sicherung seines Arbeitsplatzes** und der Abwendung des Konkurses der Gesellschaft gedient, ist festzuhalten:

Die Aussagen betreffend "Abwendung des Konkurses" hat der Bw. in der mündlichen Verhandlung selbst relativiert indem er angab, die Kreditaufnahme sei im Zusammenhang mit dem Sanierungspaket und der Neugründung der Nachfolgefirmen gestanden. Eine Bürgschaftsübernahme als Gesellschafter wäre bereits deshalb nicht in Frage gekommen, als die CI nicht mehr zu retten gewesen sei. Das Eingehen der Verpflichtung habe nur der Sicherung der Arbeitsplätze gedient.

§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten liegen dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung – mit der beruflichen Tätigkeit - des Steuerpflichtigen im direktem Zusammenhang stehen (vgl Doralt, EStG (4) § 16 Tz 32).

Die Übernahme von Verpflichtungen einer GesmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führt, wie oben ausgeführt, grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, da diese wie oben ausgeführt nicht beruflich, sondern als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen werden. Somit ist weiters festzuhalten, dass die Sicherung der Geschäftsführerbezüge grundsätzlich nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestands der Gesellschaft ist (vgl. UFS 20.7.2004; Doralt EStG (4), § 16 Tz 220 Stichwort: Bürgschaften und Tz 18).

Im berufungsgegenständlichen Fall war jedoch zu prüfen inwieweit das glaubhafte Vorbringen, dass die Gesellschaft nicht mehr zu retten sei und die Kreditaufnahme und die Bürgschaft der Gründung der Nachfolgefirmen dienten und in weiter Folge der Sicherung von Arbeitsplätzen sowohl der anderen Angestellten als auch des Bw. dienten, Einfluss auf die rechtliche Beurteilung haben. Eine Arbeitsplatzgarantie der Nachfolgefirmen wurde weder behauptet, noch konnte eine solche festgestellt werden.

Für die Anerkennung der Bürgschaftszahlungen als Werbungskosten war daher zu prüfen inwieweit diese der Sicherung oder der Erhaltung der Einnahmen des Bw. dienten.

Diesbezüglich gab der Bw. an, dass er bis Ende 1996 aufgrund eines Dienstvertrages und im Anschluss daran auf Werkvertragsbasis für den Masseverwalter gearbeitet hat. Im Jahr 1997 und 1998 erzielte der Bw. noch geringe Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Anhand der Aktenlage wurde jedoch festgestellt, dass der Bw. im Jahr 1997 nur bis zum 4.7.1997 bei der CI gearbeitet hat. Im Anschluss daran war er vom 1.8.1997 bis zum 31.5.1998 bei der Fa BU beschäftigt. den Rest des Jahres 1998 war er arbeitslos. Erst im 1999 erzielte er "selbständige" Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit.

Zudem soll an dieser Stelle noch festgehalten werden, dass es durchaus den Geschäftsgepflogenheiten entspricht, dass der Maserverwalter während der Konkursabwicklung den Geschäftsführer, allein schon aufgrund dessen Kenntnisse der Materie" weiter beschäftigt.

Ein Zusammenhang zwischen Eingehen der Bürgschaft und der Arbeitsplatzsicherung konnte daher nicht festgestellt werden.

Letztlich war noch das Vorbringen, dass auch die Arbeitsplätze der anderen Mitarbeiter bei den Nachfolgefirmen gesichert werden konnte auf dessen Relevanz zu überprüfen.

Festgestellt werden konnte lediglich, dass Fr. Dr. K ab 30.6.1996 arbeitslos war und danach erst eine Anstellung bei einer "Fremdfirma" gefunden hat. Mag. N, der aber 1996 nicht bei CI beschäftigt war, arbeitete ab 2.7.1996 bei einer Fa XX. Weitere Nachforschungen hinsichtlich der namentlich nicht genannten Arbeitnehmer erschienen jedoch weder zielführend noch notwendig. Wenn nämlich § 16 Abs. 1 EStG 1988 aussagt, dass Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind, sind darunter die Einnahmen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu verstehen. Es ginge über die Intentionen des Gesetzgebers hinaus würde man den Werbungskostenbegriff so weit fassen, dass darunter auch die Einnahmen anderer Steuerpflichtiger zu verstehen sind.

Gemäß den Bestimmungen des § 34 EStG 1988 hat die Behörde von Amts wegen Ausgaben oder Aufwendungen als **außergewöhnliche Belastung** zu berücksichtigen, sofern diese die im Gesetz normierten Voraussetzungen erfüllen.

Es war somit zu prüfen, ob die in Streit stehenden Aufwendungen gegebenenfalls die gesetzlichen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 erfüllen, mit der Folge der steuermindernden Berücksichtigung.

Aufwendungen sind nur dann als außergewöhnliche Belastungen steuerlich zu berücksichtigen, wenn sie "zwangsläufig" erwachsen sind. Dies bedeutet, dass nicht die aus der Schuldübernahme resultierende Rückzahlung die im § 34 EStG 1988 geforderten Kriterien erfüllen muss, sondern die dieser Rückzahlung zu Grunde liegende Verpflichtung.

Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige somit bereits die Übernahme der Bürgschaft zwangsläufig eingegangen sein muss und er sich dieser Verpflichtung weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen entziehen konnte. Nicht relevant ist hingegen aus welchen Gründen der Steuerpflichtige letztlich auf Grund der übernommenen Haftung (Bürgschaft) in Anspruch genommen und zur Rückzahlung verpflichtet wurde.

Zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt Stellung genommen und immer wieder betont, dass die Übernahme einer Bürgschaft für Schulden einer GmbH durch einen (auch zu weniger als zu 50% beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführer und in weiterer Folge dessen Inanspruchnahme zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen könne (VwGH 13.10.1987, 86/14/0007, ÖStZB 1988, 237). Begründet wird dies damit, dass bereits der Bürgschaftsübernahme als unternehmerisches Wagnis keine Zwangsläufigkeit im Sinne der Bestimmungen des § 34 Abs. 3 EStG 1988 zukomme. Es sei nicht Sinn und Zweck der Bestimmungen des §

34 EStG 1988, wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Die Verschuldung im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Gesellschafter freiwillig auf sich genommen hat.

Auch im berufungsgegenständlichen Fall konnte der Bw. keine Verpflichtung zum Eingehen der Haftung nachweisen, so dass bereits zu diesem Zeitpunkt das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlte. Damit hat der Bw. im Sinne des oben Gesagten in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Übernahme der Haftungsverpflichtung lediglich ein Wagnis übernommen, das dem eines Unternehmers gleicht und wurde der Bw. im Zuge der (aus der Bürgschaftsübernahme resultierenden) Haftungsinanspruchnahme letztendlich nur zur Erfüllung einer Verpflichtung verhalten, die der GesmbH oblag (vgl. UFS RV/1335-W/02).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 14. Juni 2005