



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/2004-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. M. A., 0000 Wien, A-Gasse 26/4, vertreten durch MEDmanagement Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH., 1010 Wien, Bösendorferstraße 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Reg.Rat ADir. Elisabeth Gürschka, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 nach der am 21. Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war geschäftsführender Gesellschafter (25 % Beteiligung) der Haus K. und G-G. m.b.H.. An der GmbH waren die nachfolgend genannten Personen als Gesellschafter beteiligt:

		Gesellschafter	Stammeinlage	Hierauf geleistet
1	A	Dr. N.N.N. A., geb. 23. 00. 1940	S 120.000	
3		Funktion gelöscht		
1				S 120.000
3		Funktion gelöscht		
1	B	Kr Dr. B. A., geb. 18. 00. 1902	S 140.000	S 140.000
3		Funktion gelöscht		
1	C	Dr. M. A., geb. 15. --. 19XX	S 120.000	S 120.000
3			S.2.500	S 2.500
9		Funktion gelöscht		

1	D	DDr. F. A., geb. 15. --. 19XX	S 120.000	S 120.000
3			S.2.500	S 2.500
9		Funktion gelöscht		
3	E	A-AG	S 495.000	S 495.000
9			S 500.000	S 500.000

Von den Gesellschaftern waren Dr. N.N.N. A. als Facharzt für physikalische Medizin bzw. Komm.Rat Dr. B. A. als Wirtschaftsjurist tätig. Der Bw. und DDr. F. A. sind Ärzte.

Von den Eintragungen unter den Nummern 1, 3, 9 und 11 im Firmenbuch FN xx erfolgte jene unter der Nr. 1 aufgrund des Gesellschaftsvertrags vom 13. Februar 1982, jene unter Nr. 3 aufgrund eines Generalversammlungsbeschlusses vom 25. März 1995, jene unter der Nr. 9 aufgrund eines beim Landesgericht Krems an der Donau am 24. April 2002 eingelangten Änderungsantrags.

Mit Beschluss des Landesgerichts Krems vom 11. Jänner XXXX, 9 S 50/04 g, wurde der Anschlusskonkurs über die in Rede stehende GmbH eröffnet; die Gesellschaft ist aufgelöst. Seit 12. Jänner 2004 war der Masseverwalter der Firma Rechtsanwalt Dr. Edmund C..

Aus dem Firmenbuchauszug betreffend die Fa. A-AG, FN 000000i war zu ersehen, dass E. A., geb. 11. November 19ZZ, der Vorstand der am 10. Nov. 2005 von Amts wegen aus dem Firmenbuch gelöschten AG war und die Firma ab dem 28. April 1993 selbständig vertreten hatte; seit 23. Oktober 2000 wird die AG von Johann D. selbständig vertreten. Auf die Eintragung der Löschung der Funktion des E. A. als Vorstand im Firmenbuch am 6. November 2000 sei verwiesen.

Mit Wechselklage beantragte die Raiffeisenbank K. reg. Genossenschaft mbH. als klagende Partei unter Vorlage des Originalwechsels folgenden Wechselzahlungsauftrag: Auf Grund des Wechsels vom 17. März 1983 werde den beklagten Parteien (dem Institut für physikalische Medizin und Rehabilitation, Primaria Dr. L. A. GmbH, Dr. N.N.N., B. und F. A., der Bw.) als Annehmer bzw. Bürgen, zur ungeteilten Hand aufgetragen, an die klagende Partei die eingeklagte Wechselsumme von S 10.000.000 samt 11,5 % Zinsen seit 2. Mai 1986 sowie 1,3 % Provision und die einschließlich der Entscheidungsgebühr bestimmten Kosten dieses Wechselzahlungsauftrages binnen der unerstreckbaren Frist von 14 Tagen nach Zustellung dieses Zahlungsauftrages bei Exekution zu bezahlen oder innerhalb derselben Frist Einwendungen gegen diesen Wechselzahlungsauftrag beim Handelsgericht Wien
Mitschreiber vom 26. Juni 20-- teilte die BA/CA AG Dr. F. A. betreffend Konten der Haus K. und G-G. m.b.H. mit, diese seien per 12. September 20-- fällig gestellt worden, und informierte den Adressaten in Hinblick auf die übernommene Wechselhaftung für sämtliche

Kontenaushaltungen bereits jetzt von einer möglichen Inanspruchnahme, sofern eine fristgerechte Abdeckung der Forderungen nicht erfolge.

Mit den Schreiben vom 23. Juni XXXX, von denen das eine an die ERSTE BANK AG z. Hd. Mag. I.N., das andere an Rechtsanwalt Dr. R. N.N. als rechtsfreundlicher Vertreter der Raiffeisenbank K. reg. GenmbH adressiert war, nahm Dr. D- betreffend den Bw. und DDr. F. A. Bezug auf Vorgespräche sowie das mündliche Aviso, dass ihr Institut einem außergerichtlichen Ausgleich der beiden Mandanten mit einer Quote von je 1 %, zahlbar in sieben Jahren, zustimmen würde. Nunmehr sei es Dr. D- nach monatelangen Verhandlungen gelungen, die Zustimmung des letzten Bankinstituts zu einem derartigen Arrangement zu erreichen. Die ERSTE BANK AG und Dr. N.N. würden daher ersucht, Dr. D- schriftlich die Zustimmungserklärung zu einem derartigen außergerichtlichen Ausgleich zukommen zu ~~Zusammenfassung~~. Vereinfachung der Abwicklung schlage Dr. D- vor, dass der Bw. und DDr. F. A. jeweils Halbjahreszahlungen im Ausmaß von je 0,0714288 % leisten, um den Buchungsaufwand möglichst gering zu halten. Demnach würde die erste Quotenzahlung binnen sechs Monaten ab Vorliegen sämtlicher schriftlicher Zustimmungserklärungen erfolgen, das wäre voraussichtlich der 1. Jänner =====, die Folgeraten jeweils sechs Monate später. Schließlich ersuchte Dr. D- um Mitteilung, auf welches Konto die Quotenzahlungen von den beiden Mandanten geleistet werden sollten, und bedankte sich im voraus für ihre schriftliche Bestätigung dieses außergerichtlichen Ausgleiches.

Mit dem in der Rechtssache Volksbank – der Bw., DDr. F. A. ergangenen Schreiben des Rechtsanwalts Dr. W. vom 13. Juli 2004 wurde Dr. D- unter Bezugnahme auf die Vorgespräche mitgeteilt, dass die Volksbank dem angebotenen außergerichtlichen Zahlungsplan zustimme, wonach innerhalb einer Frist von sieben Jahren vom Bw. und DDr. F. A. je eine Quote von 1 % bezahlt werde. Dies unter der Bedingung, dass sämtliche Gläubiger ihrer beiden Klienten gleich behandelt werden sowie unter der Sanktion des Terminverlusts bei Verzug einer Ratenzahlung. Zur Vereinfachung der Abwicklung würden ihre Mandanten diese Quotenzahlungen in 14 gleichen Teilbeträgen, beginnend binnen sechs Monaten ab Zustandekommen des außergerichtlichen Ausgleiches, die Folgeraten jeweils acht Monate ~~Mandantenleistung~~. Rechtsanwalt Dr. D- adressierten Schreiben vom 20. Juli 2004 erklärte sich die BA/CA AG im Hinblick auf die mitgeteilte Zustimmung der übrigen Bankengläubiger bzw. unter Zugrundelegung, dass diese Zustimmung, sofern noch nicht vorhanden, auch tatsächlich erteilt wird, mit dem Zahlungsvorschlag über je 1 % seitens des Dr. F. A. sowie dem Bw. einverstanden. Des Weiteren verwies die BA/CA AG darauf, dass auch die Raiffeisenbank Wadt im gegenständlichen Verfahren eine Forderung über rund € 154.000 angemeldet habe, welche aber in der Aufstellung nicht vorkomme, und hielt fest: Die Zahlung hinsichtlich der dem Rechtsanwalt noch mit Stichtag 30. September 20-- ziffernmäßig bekannt zu gebenden

Forderung erfolge in den vom Rechtsanwalt dargestellten Halbjahresquoten. Der Terminverlust und Wiederaufleben der Forderung gelte im Fall des Verzuges sowie im Falle, als eine diesbezügliche Mahnung mit mindestens vierzehntägiger Fristsetzung ergebnislos verlaufen sollte.

Abschließend ersuchte die BA/CA AG um Informationen vom Zustandekommen der Vereinbarung mit sämtlichen Bankengläubigern, das heißt bei Vorlage der Zustimmung seitens der Volksbank.

Mit den beiden Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei L. - S. - D- vom 27. Juli 2004 wurde einerseits dem zuständigen Sachbearbeiter der ERSTE BANK der österreichischen Sparkassen AG, andererseits dem Rechtsanwalt Dr. N.N. unter Bezugnahme auf die Vorkorrespondenz mitgeteilt, dass der außergerichtliche Ausgleich für die Mandanten DDr. F. A. und den Bw. zu Stande gekommen sei; die Mandanten würden erstmalig am 1. Jänner ===== die Teilquote im Ausmaß von 0,0714286 %, danach im Halbjahresabstand die weiteren Quoten leisten. Zum urkundlichen Nachweis wurden

- a) den beiden Schreiben die Zustimmungserklärungen der BA/CA AG vom 20. Juli 2004 und Dr. W. vom 13. Juli 2004 (für die Mandantin Volksbank reg. GenmbH);
- b) dem an Dr. N.N. adressierten Schreiben die Zustimmung der ERSTE BANK AG (auch für Obligo Tiroler Sparkasse Bank AG Innsbruck/Zweigniederlassung Wien) vom 25. Juni 2004;
- c) dem an die ERSTE BANK AG adressierten Schreiben die Zustimmung des Dr. N.N. vom 6. Juli 2004 für die Mandantin Raiffeisenbank K. reg. GenmbH

beigelegt.

Mit dem dritten Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei L. - S. - D- vom 27. Juli 2004 bedankte sich der rechtsfreundliche Vertreter für das Zustimmungsschreiben des Dr. Fr. Z. von der Rechtsabteilung der BA/CA AG vom 20. Juli 2004 , und nahm vorweg Bezug auf die Äußerung des Dr. Z., dass die „Raiffeisenbank Wadt “ in der Aufstellung nicht aufscheine: Dieses Institut habe möglicherweise in einem der beiden Insolvenzverfahren eine Forderung angemeldet, es handle sich jedoch hier nicht um eine Verbindlichkeit, für welche die beiden Mandanten haften würden. Es würden weder Urkunden dazu existieren, noch habe dieses Bankinstitut jemals Anstalten unternommen, den Bw. sowie DDr. F. A. hier in Anspruch zu nehmen.

Mit dem an Dr. F. A. adressierten Schreiben vom 22. Juli ===== ersuchte die BA/CA AG unter Bezugnahme auf eine mit dem bereits im Jänner ===== erfolgte Besprechung um Überweisung der vereinbarten Abschlagsraten auf das hierfür errichtete Konto 02270 004 000, BLZ 12000. Sollten die Zahlungen mittels Dauerauftrag geleistet werden, werde gebeten, ihrer Bank einen entsprechenden Auftrag zu erteilen.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte der Bw. Werbungskosten in Höhe von € 32.002,32 geltend.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 11. Juni 2008, die geltend gemachten Werbungskosten der Art und Höhe nach detailliert aufzugliedern und mittels Belege (in Kopie) nachzuweisen bzw. zu erläutern, in welchem direkten beruflichen Zusammenhang diese Ausgaben stünden und ob gegebenenfalls Kostenersätze von Arbeitgeber geleistet worden seien, teilten Thomas Gritsch und Maria Haas - Wiedenhofer jeweils als steuerlicher Vertreter dem Finanzamt mit:
 Der Bw. habe in seiner Funktion als geschäftsführender Gesellschafter der in Rede stehenden GmbH Bürgschaften für die Außenstände der Gesellschaft übernommen; durch den Konkurs der Gesellschaft seien diese Bürgschaften schlagend geworden. Bei den geltend gemachten Aufwendungen handle es sich um Abschlusszahlungen.

Mit der nachfolgenden Übersicht gliederten die steuerlichen Vertreter den vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Gesamtbetrag von € 32.200,32 wie folgt auf:

<i>Rückzahlung Bank Austria:</i>	€	381,92
<i>Rückzahlung Bank Austria:</i>	€	227,47
<i>Rückzahlung Erste Bank:</i>	€	2.891,77
<i>Rückzahlung Erste Bank:</i>	€	381,92
<i>Rückzahlung Meinl Bank:</i>	€	227,47
<i>Rückzahlung Meinl Bank:</i>	€	2.891,77
<i>Rückzahlung Bw.</i>	€	25.000,00
<i>Summe:</i>	€	32.200,32

Als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung wurden dem Finanzamt diverse Kontoauszüge der ERSTE BANK AG übermittelt, denen die nachfolgend angeführten, also nicht eingeschwärzten Eurobeträge ersichtlich waren:

Datum des Kontoauszugs	Titel	Wert	Betrag in Euro
7. Jänner 2008	Zahlungsplan Dr. B. S. Dr. D- - Treuhänd. f. Dr. F. S.	2510	25.000,00-
7. Jänner 2008	Außergerichtl. Ausgleich BA/CA	2706	381,92-
	Außergerichtl. Ausgleich Erste B.	2812	227,47-
	Außergerichtl. Vergl. Meinl Meinl Bank (RA Dr. N.N.)	2812	2.891,77-
	Außergerichtl. Ausgleich BA/CA	2812	381,92-
7. Jänner 2008	Außergerichtl. Ausgleich Erste B.	2506	227,47-
7. Jänner 2008	Außergerichtl. Vergl. Meinl Meinl Bank (RA Dr. N.N.)	2506	2.891,77-

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 versagte das Finanzamt dem in Rede stehenden Kostenbetrag die Anerkennung des Werbungskostencharakters mit der Begründung: Die Übernahme von Verpflichtungen durch einen Gesellschafter - Geschäftsführer führe zu Gesellschaftereinlagen, da sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge sei nur eine weitere Folge des

primären Zwecks der Einlage, der Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft (vgl. VwGH 24. Jänner 1990, 86/13/0162).

Mit der Berufung gegen den oben genannten Bescheid brachten Mag. Thomas Gritsch und Martin Haselberger jeweils als steuerliche Vertreter vor: Der Bw. habe in seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der in Rede stehenden GmbH Bürgschaften für die Außenstände der Gesellschaft übernommen. Durch den Konkurs der Gesellschaft seien diese Bürgschaften schlagend geworden. Aus den beigelegten Unterlagen könne entnommen werden, dass ein außergerichtlicher Ausgleich mit den Gläubigerbanken Bank Austria, Erste Bank, Raiffeisenbank K. und Volksbank erreicht worden sei.

Aus dem zuoberst in den beigelegten Unterlagen übermittelten historischen Firmenbuchauszug sei ersichtlich, dass der Bw. seit Jahren nicht mehr Gesellschafter gewesen sei. Die Einlage vom Bw. habe sich bis September 1998 auf S 120.000 bei einem Stammkapital von S 500.000 belaufen, womit der Bw. eine Beteiligung von höchstens 24 % gehalten habe. Demnach habe es sich bei besagter Beteiligung zu keinem Zeitpunkt um eine wesentliche Beteiligung gehandelt, da eine solche einen Mindestanteil von mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital vorsehe. (RZ 5269). Einkünfte aus § 22 Abs. 2 EStG hätten aus diesem Grund nie entstehen können, da eine derartige Einkünftequalifikation stets eine wesentliche Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers voraussetze (RZ 5267 EStR).

Der Bw. habe vielmehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG erzielt und sei daher stets als gewöhnlicher Arbeit-/Dienstnehmer zu behandeln gewesen. Sein Tätigkeitsbereich sei weniger die wirtschaftliche Geschäftsführung, sondern jene Tätigkeit als Heilmasseur bzw. jene eines medizinischen Beraters gewesen. Darüber hinaus sei der Bw. auch der Gesellschaft gegenüber weisungsgebunden gewesen, was seine Stellung als gewöhnlicher Arbeit-/Dienstnehmer noch verdeutliche. Die Begründung der Nichtaufnahme der nachträglichen Werbungskosten in Anlehnung an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs mit der Geschäftszahl 86/13/0162 dürfte daher ins Leere laufen, da dieses Erkenntnis eine Geschäftsführerin betreffe, welche zu 100 % an der Gesellschaft beteiligt sei und daher Einkünfte nach § 22 Abs. 2 EStG erzielen und auch weisungsfrei

~~Dienstnehmerk~~Bürgschaftserklärung beim Bw. sei daher aus rein dienstnehmerischen Motiven einzige die Sicherung und Erhaltung des persönlichen Einkommens und des Arbeitsplatzes. Auf Grund der nichtselbständigen Tätigkeit seien diese Ausgaben daher als Werbungskosten zu behandeln.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers seien Aufwendungen oder beruflich veranlasste Ausgaben. Eine berufliche Veranlassung sei gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet würden oder den

Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen würden (RZ 223 LStR). Werbungskosten könnten auch nach Beendigung der nichtselbständigen Tätigkeiten anfallen, wenn ein erkennbarer Zusammenhang mit den erzielten Einnahmen bestehe (RZ 231 LStR).

Die Dokumente in der Anlage dürften eindeutig klarstellen, dass die erklärten nachträglichen Werbungskosten in engstem Zusammenhang mit der nichtselbständigen Geschäftsführertätigkeit zu sehen seien. Die Werbungskosten seien in jener Steuererklärung für das Kalenderjahr anzulegen, in der die Zahlung getägt worden sei. Eine Auflistung der Zahlungen 2007 inklusive Bankbelege hätte bereits am 14. Juli 2008 in Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 11. Juni 2008 übermittelt werden dürfen. Auf eine nochmalige Übermittlung dürfe daher verzichtet werden.

In der Beilage zu der Berufung wurden dem Finanzamt

- +) ein Firmenbuchauszug mit historischen Daten der in Rede stehenden GmbH
- +) ein Wechsel vom 29. November 1996 samt der diesbezüglichen Wechselklage der Raiffeisenbank Klosterneuburg reg. GenmbH. aus dem Jahr 1997, die als beklagte Parteien u. a. Dr. N.N.N., Dr. B., Dr. M. und Dr. F. A. auswies;
- +) das Informationsschreiben der BA/CA AG vom 26. August 2003 betreffend Fälligstellung von Konten der GmbH und der möglichen Inanspruchnahme aus der für sämtliche Kontenaushaftungen übernommene Wechselhaftung, sofern eine fristgerechte Abdeckung der Forderungen nicht erfolgt;
- +) ein Schreiben der Rechtsabteilung der BA/CA AG vom 20. Juli 2004 zum Zahlungsvorschlag der Gesellschafter DDr. F. und Dr. M. A.;
- +) zwei Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei L. - S. - D- Rechtsanwälte OEG vom 23. Juni 2004, von denen eines an die Erste Bank betreffend einen außergerichtlichen Ausgleich der beiden zuvor genannten Gesellschafter der GmbH mit einer Quote von je 1 % adressiert war; das zweite Schreiben war an Rechtsanwalt Dr. R. N.N. und dessen Mandantin Raiffeisenbank K. reg. GenmbH gerichtet;
- +) drei mit 27. Juli 2004 datierten Schreiben der zuletzt genannten OEG, von denen jeweils eines für die Rechtsabteilung der BA/CA AG, für Dr. R. N.N. als rechtsfreundlicher Vertreter der Raiffeisenbank K. reg. GenmbH und für die ERSTE BANK AG bestimmt war;
- +) das mit 22. Dezember 2004 datierte Schreiben der in Rede stehenden Rechtsanwaltskanzlei OEG an DDr. F. A. zu den „Kontonummern zum außergerichtlichen Zahlungsplanweisungsersuchen der BA/CA AG vom 22. Juli 2005 betreffend vereinbarte Abschlagsraten auf das im Schreiben angeführte Konto übermittelt.

Mit Schreiben vom 19. November 2008 hielt das Finanzamt dem Bw. vor, dass der Zusammenhang der Art und Höhe nach getätigten Zahlungen aus den bislang übermittelten Unterlagen nicht eindeutig ersichtlich sei. Vor allem bleibe jener Betrag in Höhe von € 25.000 an Dr. B. A. nach wie vor ungeklärt. Es stelle sich daher die Frage, in wie weit die familiären Naheverhältnisse auf die Übernahme der damaligen Bürgschaften einen Einfluss gehabt hätten. Unter Bezugnahme auf die Berufung werde der Bw. ersucht, den Sachverhalt näher zu erläutern.

Mit der Kurzmitteilung vom 9. Februar 2009, der Unterlagen betreffend das Ergänzungssuchen vom 19. November 2008 beigelegt worden waren, teilte Mag. Gritsch als steuerlicher Vertreter dem Finanzamt mit, dass es sich bei dem offenen Betrag von € 25.000 um eine Zahlung für das Schuldenregulierungsverfahren Dr. B. A., handle, wobei der Bw. als Solidarschuldner laut beiliegenden Schreiben des Rechtsanwalts beteiligt sei, und ersuchte um Anerkennung der Werbungskosten.

In der Beilage zu der Mitteilung vom 9. Februar 2009 wurde dem Finanzamt einerseits das Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei L. - S. - D- Rechtsanwälte OEG vom 20. September 2007 betreffend das Schuldenregulierungsverfahren des Wirtschaftsjuristen Dr. B. A., andererseits das oben zitierte Ergänzungssuchen des Finanzamts vom 19. November 2008 mit dem Zusatz des rechtsfreundlichen Vertreters „*Im Sinne der Bestimmungen des § 1359 ABGB in Verbindung mit § 896 ABGB ist unser Mandant gegenüber den übrigen Mithaftenden zum Regress berechtigt*“ übermittelt.

Mit dem Schreiben vom 20. September 2007 zum Schuldenregulierungsverfahren Dr. B. A. zeigte Dr. D- dem Bw. an, die Vertretung des Vaters des Bw. übernommen zu haben; dieser habe Dr. D- beauftragt, ihn bei seinen Bemühungen in seinem Schuldenregulierungsverfahren vor dem Bezirksgericht Josefstadt zu unterstützen. Dem Bw. sei bekannt, dass er gemeinsam mit seinem Vater, seiner Mutter und seinem Bruder DDr. F. A. für die Verbindlichkeiten der Haus K. und G-G. mbH bei der Raiffeisenbank K. als Solidarschuldner hafte. Die Forderung dieses Bankinstitutes belaufe sich per 30. September 2003 auf € 4.048.473,13 zuzüglich Zinsen in Höhe von zumindestens 13,75% p.a.

Gegen Dr. B. A. sei seitens der Raiffeisenbank K. reg. Gen. m.b.H. seit dem Jahr 1998 Exekution geführt worden; von den Dr. B. A. zustehenden Pensionsbezügen der PVA, Landesstelle Wien seien bis dato insgesamt € 61.139,17 an das betreibende Bankinstitut überwiesen worden.

Im Sinne der Bestimmungen des § 1359 ABGB iVm § 896 ABGB sei Dr. B. A. gegenüber den übrigen Mithaftenden zum Regress berechtigt.

Da insgesamt fünf Solidarschuldner bestehen, einer davon (die Haus K. und G-G. m.b.H.) jedoch insolvent sei und daher als Regressschuldner ausscheide, sei Dr. B. A. berechtigt, vom

Bw. als Mitschuldner ein Viertel der von ihm geleisteten Beträge, sohin den Betrag von € 15.284,79 im Regresswege zu fordern.

Abschließend ersuchte Dr. D- den Bw., diesen Betrag innerhalb von zwei Wochen zur Tilgung dieser Regressverpflichtung zur Verfügung zu stellen, damit Dr. B. A. die Möglichkeit erhalte, den von ihm angestrebten Zahlungsplan zu erfüllen, und auf das Konto Nr. 42-10.070.007 bei der Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien AG zu überweisen.

Mit der daraufhin ergangenen Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Die Werbungskosten für die Haftungsanspruchnahme würden keine Anerkennung finden, da für den Fall der Inanspruchnahme eines geschäftsführenden Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft für Schulden der Gesellschaft die hieraus resultierenden Zahlungen als Geldmittel der Kapitalanlage nicht der Geschäftsführerfunktion, sondern vielmehr der Gesellschafterfunktion zuzurechnen seien. Derartige Verluste hätten eine Wertminderung des Privatvermögens dargestellt und seien aus diesem Grund steuerlich unbeachtlich.

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter - Geschäftsführers seien nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und würden sich einem Abzug als Werbungskosten bei den Geschäftsführereinkünften entziehen (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2003, Zl. 2003/14/0076, und 31. März 2004, Zl. 2004/13/0021).

Ausgehend von der Überlegung, dass es einkommensteuerlich keinen Unterschied darstelle, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstatte, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren gehe, oder ob er später Einlagen tätige oder als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahle bzw. deren Schulden übernehme, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können, habe es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters als einkünftemindernd zu berücksichtigen. Die Übernahme von Haftungen und in der Folge von Schulden einer GmbH durch deren Gesellschafter - Geschäftsführer diene wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte.

Da die Übernahme derartiger Haftungen primär mit der Gesellschafterstellung zusammenhänge, könne jedoch letztlich dahingestellt bleiben, in welcher Höhe die Beteiligung an der Gesellschaft bestanden habe.

Im Hinblick darauf, dass es sich bei der Zentrum K. GmbH um eine GmbH handle, deren Gesellschafter - Geschäftsführer ausschließlich Familienangehörige gewesen seien und die Wechselbürgschaft bereits am 17. Juni 1993 eingegangen worden sei, gehe der Einwand, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen worden seien und für die Übernahme

der Bürgschaft die Überlegung der Erhaltung des Arbeitsplatzes und der Einkünfteerzielung erfolgt sei, ins Leere.

Dem Argument der Einkünfteerzielung sei auch entgegen zu halten, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erst ab 1. Jänner 1994 bezogen worden seien (bis 31.

Oktober 1994). Das Dienstverhältnis habe außerdem nicht durchgehend bestanden, sondern sei immer wieder eingestellt/unterbrochen worden (anhand der übermittelten Lohnzettel).

Da es sich um eine „Familien“ - GmbH handle und verstärkt durch den zeitlichen Ablauf - Motive für das Eingehen der Wechselbürgschaft vor Einkünfteerzielung -, würden nach Meinung des Finanzamts private Motive für das Eingehen der Bürgschaft vorliegen. Der Zusammenhang zwischen Bürgschaftsverpflichtung und Arbeitsplatz- und Einkünftesicherung habe nicht festgestellt werden können. Daher sei der Werbungskostenbegriff im Sinn des § 16 Abs. 1 EStG nicht erfüllt.

Mit dem Vorlageantrag vom 22. April 2009 stellten die Verfasser der Berufung den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhaltung, wenn die Berufung dem UFS vorgelegt werden sollte, und brachten u. a. vor, dass sich die Berufung gegen die Annahme, der Bw. werde als geschäftsführender Gesellschafter behandelt, richte. Bereits in der Berufung vom 11. September 2008 dürfte unter Vorlage des historischen Firmenbuchauszuges eindeutig klar gelegt worden sein, dass der Bw. zu höchstens 24 % an der Gesellschaft beteiligt sei. Das betreffend Bürgschaftszahlungen zitierte Erkenntnis verfehle, wie erstmals in der Begründung vom Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. August 2008 bereits geschehen, die Sachlage. In beiden Erkenntnissen werde von einem Gesellschafter - Geschäftsführer ausgegangen, der zu 100 % an der Gesellschaft beteiligt sei.

Die vom Finanzamt durchgeführte Zitierung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Oktober 2003, Zi. 2003/14/0076 lege in der Begründung eindeutig klar, welches die Kriterien zur Feststellung eines Dienstverhältnisses seien. Weiters werde festgehalten, dass „*das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle einer Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist, und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt.*“ bzw. werde im Folgenden ausgeführt: „*Die Höhe der Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers hat Bedeutung ausschließlich für die Frage, ob dieser in seinem Handeln einem fremden Willen unterworfen ist, und ist daher allein für die Frage der Weisungsunterworfenheit maßgebend, ...*“. Es dürfte auch bei Betrachtung des in der Bescheidbegründung zitierten Erkenntnisses klargelegt sein, dass es sich bei der Anstellung vom Bw. um ein Dienstverhältnis in seiner reinen Form handle.

Die in der Bescheidbegründung weiter ausgeführten Punkte würden daher den Sachverhalt verfehlen.

Obwohl es sich um eine Familien-GmbH handle, könne nicht automatisch auf private Motive geschlossen werden. Laut Auskunft des Bw. sei es stets klar gewesen, das Dienstverhältnis zur Erzielung von Einnahmen einzugehen. Der Bw. habe die Bürgschaftserklärungen in Ausübung seines Dienstverhältnisses zur Sicherung und Erhaltung seines Arbeitsplatzes abgegeben. Dass die Bürgschaften tatsächlich schlagend geworden seien, habe nicht vorausgesehen werden können. Tatsache sei jedenfalls, dass sie ihn unfreiwillig getroffen hätten und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen würden. Gemäß Rz. 223 und Rz. 231 der Lohnsteuerrichtlinien seien diese Ausgaben daher als Werbungskosten anzusehen und würden Eingang in die Steuererklärung gemäß Abflussprinzip finden.

In der am 24. September 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte Mag. Gritsch als steuerlicher Vertreter, nachdem die Parteien ihre bisherigen Vorbringen wiederholt hatten und die Amtsvertreterin auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und des Unabhängigen Finanzsenats zu der in der Berufung strittigen Rechtsfrage verwiesen hatte, ergänzend vor, dass der Bw. kein Unternehmertypus sei und immer in Verbindung mit seinem Bruder bzw. einem Prokuristen beruflich tätig gewesen sei, verwies auf das Firmenbuch, und behauptete, der Bw. sei erst ab dem Zeitpunkt der operativen Tätigkeit der Firma angestellt worden, habe sich immer als Dienstnehmer gesehen und sei weisungsgebunden gewesen; der Bw. habe sein Gehalt nicht nur als Geschäftsführer, sondern auch als Heilmasseur erhalten, was auch die ursprüngliche Beabsichtigung der Anstellung gewesen sei.

Die Amtsvertreterin hielt fest, dass der Wechsel im Juni 1993 ausgestellt worden sei, der Bw. den Wechsel über S 10.000.000 vor Begründung der nichtselbständigen Tätigkeit mitunterschrieben habe und es nicht Aufgabe eines Dienstnehmers sei, seinem Dienstgeber zu Kapital zu verhelfen, verwies auf den fehlenden Fremdvergleich, wenn die Gesellschafter nahe Angehörigen sind, und bezeichnete den Verlauf des Schuldenregulierungsverfahrens, aus dem € 25.000 als Werbungskosten beantragt worden waren, als sachverhaltsmäßig ungeklärt. Daraufhin führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass der Betrag von € 25.000 ein einmaliger Betrag gewesen sei, den der Bw. in dieser Angelegenheit entrichtet habe. Dass es sich nach genauer Nachberechnung aufgrund eines Schreibens vom Dr. D- um einen Betrag von € 15.284,79 handle, habe der steuerliche Vertreter in Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 19. November 2008 dargelegt.

Dem Gesagten konterte die Amtsvertreterin, dass der Betrag in der Vorhaltsbeantwortung aber nicht richtig gestellt worden sei, und stellte die Fragen nach der Person, gegen die der Regress geltend gemacht worden sei und nach den Gründen, warum von der Raiffeisenkassa nur gegen B. A. Klage geführt worden sei.

Mag. Gritsch verwies darauf, dass bezüglich der Vorhaltsbeantwortung eine telefonische Besprechung mit Mag. Handler geführt worden sei; auch zum Deckblatt der

Vorhaltsbeantwortung sei das Schreiben von Dr. D- mit dem nunmehr richtigen Betrag € 15.284,79 beigelegt worden, betonte, dass der Bw. sich selbst als Dienstnehmer gesehen habe und zur Sicherung seines Dienstverhältnisses diese Haftungen eingegangen sei, und fügte dem Gesagten hinzu, dass der Regress von Dr. B. A. gegen den Bw. geltend gemacht worden sei. Der steuerliche Vertreter habe Kenntnis von einem Verfahren der Raiffeisenbank Klosterneuburg, wisse aber auch, dass an diesem Verfahren der Mandant als Partei nicht beteiligt gewesen sei; den Bw. habe nur die Haftung getroffen. Die zusätzlichen Zahlungen seien Folge der Haftung. Es gebe auch vorgezogene Werbungskosten. Der Bw. habe geglaubt, er bekomme einen Job. Entscheidend seien die Zukunftsvisionen des Bw. gewesen.

Die Amtsvertreterin hielt dem steuerlichen Vertreter vor, dass die „Bürgschaft Lohnsteuerrichtlinien 338“ in der Berufung nicht zitiert worden sei, stellte die Frage, wo die Sanierungsmaßnahmen seien, wenn der Bw. den Wechsel im Jahr 1993 unterzeichnet habe, und erklärte, dass keine Sanierungsmaßnahme vorliege, wenn die GmbH ihre Tätigkeiten erst begonnen habe.

Diesbezüglich gab Mag. Gritsch zu Protokoll, dass sich die Chance zur Errichtung einer neuen Anstalt und damit die Möglichkeit der Sicherung von Einnahmen im Rahmen des Dienstverhältnisses zum Zeitpunkt des Beitritts zur Haftung ergeben habe. Daher sei der Wechsel vorzeitig unterfertigt worden, obwohl das Dienstverhältnis mit der Aufnahme der operativen Tätigkeit anfangs als Heilmasseur begonnen worden sei.

Mit der E-Mail vom 30. September 2009 legte der steuerliche Vertreter dar, betreffend den Bw. stets die Einstellung dargelegt zu haben, dass dieser als Dienstnehmer im Haus K. und G-G. mbH. beschäftigt gewesen sei; diesbezüglich seien die in der Steuererklärung dargelegten Ausgabenpositionen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu werten. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung sei eingewendet worden, dass der Bw. zu 24 % Prozent an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei. Als Begründung in den abweichend ergangenen Bescheiden des Finanzamtes zum 19. August 2008 und 15. April 2009 seien die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Jänner 1990 ZI. 86/13/0162, 21. Oktober 2003 ZI. 2003/14/0076 und vom 31. März 2004 ZI. 2004/13/0021 angeführt worden. Diesbezüglich dürfe noch einmal erwähnt werden, dass diese Erkenntnisse Geschäftsführer betreffen, die zu 100 % an der Gesellschaft beteiligt gewesen seien, Erkenntnisse mit Beteiligungen unter 25 % hätten nicht beigebracht werden können. *„Die Höhe der Beteiligung des Gesellschafter Geschäftsführers hat Bedeutung ausschließlich auf die Frage, ob dieser in seinem Handeln einem fremden Willen unterworfen ist, und ist daher allein für die Frage der Weisungsunterworfenheit maßgebend,...“* (so z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Oktober 2003 ZI. 2003/14/0076). Nach Betrachtung des Firmenbuchauszuges stehe eindeutig fest, dass der Bw. anfangs zu 24 % und später zu lediglich 0,5 % beteiligt gewesen

sei. Einen Einfluss auf den Geschäftsbetrieb habe es nie gegeben. Die Einkommensteuerrichtlinien 5267 ff würden weiters bestätigen, "es kommt nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an, bzw. ist auf die Art der Tätigkeit nicht abzustellen."

Der Einwand, dass die Beteiligungsverhältnisse mit anderen Gesellschaftern zusammengerechnet gehören, könne seitens des steuerlichen Vertreters nicht vertreten werden. Der Bw. habe zu jenem Zeitpunkt die Facharztprüfung abgelegt und habe sich im Alter von rd. 25 Jahren als Heilmasseur bei der Gesellschaft beworben. In diesem Zuge habe auch die Zuteilung der Beteiligung stattgefunden. In der Meinung, dass es sich um ein langfristiges Dienstverhältnis handle, sei auch eine Bürgschaft eingegangen worden. Dem Einwand, dass es nicht üblich sei, im Zuge einer Bewerbung eine Bürgschaft zu zeichnen, dürfe entgegengehalten werden, dass aus Erfahrung des Öfteren Verpflichtungen eingegangen würden, um eine Anstellung zu erlangen. Gerade die dezidierte Erwähnung der Bürgschaften in den Lohnsteuerrichtlinien (LStRI 338) weise darauf hin, dass ein solcher Fall nicht unüblich und möglich sei. Der Meinung der Vertretung des Finanzamtes, dass die Lohnsteuerrichtlinie 338 den Werbungskostencharakter versage, kann somit nicht gefolgt werden, da die Richtlinie dezidiert eine Kann - Bestimmung enthalte. Das bei der Richtlinie angeführte Erkenntnis, spreche hier abermals für eine Anerkennung der Werbungskosten. Beim/Bewaltungsgerichtshof habe in seinem Urteil (VwGH 20. Dezember 2000 ZI. 98/19/0237) darauf hingewiesen, "*dass selbst bei gebotener Berücksichtigung des Gesamtbildes, dieses nur insoweit relevant ist, als es sich auf den konkreten Abgabepflichtigen bezieht, nicht aber dass dabei das Handeln von Familienangehörigen ... zu berücksichtigen wäre.*" Die Darstellung des Finanzamtes, der Bw. sei als Minderheits-Gesellschafter der Manager des Unternehmens gewesen, könne nicht geteilt werden. Gerade das Gegenteil sei der Fall gewesen, die Betrachtung der Familien- und Beteiligungsverhältnisse, sowie das Auftreten von Dr. B. A. nach außen hin, könnten nur zu dem Schluss führen, dass ein Angestelltenverhältnis vorliege. Dass der Bw. als Geschäftsführer nur in Verbindung mit einem weiteren Geschäftsführer bzw. Prokuristen (laut Firmenbuch) hätte zeichnen dürfen, weise auf die Abhängigkeit im Außenverhältnis des Unternehmens hin. Auch im Innenverhältnis habe der steuerliche Vertreter bereits im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegt, dass eine Weisungsungebundenheit im Unternehmen nie bestanden habe, da stets Dr. B. A. sozusagen die Fäden des Unternehmens geführt habe. Dieses Naheverhältnis in der Gesellschaft sei der isolierten steuerlichen Betrachtungsweise nicht schädlich, das Ausnutzen der familiären Verhältnisse seitens des Dienstgebers und der zukünftige Misserfolg des Unternehmens habe vermutlich dazu geführt, dass die Werbungskosten (das Schlagendwerden der Bürgschaft) erst entstanden seien.

Es könnte daher der Werbungskostencharakter nicht prinzipiell versagt werden, wenn jemand an einer Gesellschaft beteiligt und zusätzlich als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen sei. Der Oberste Gerichtshof habe erkannt, dass es neben dem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer auch noch weitere Personen gebe, die tatsächlich das Unternehmen leiten würden, ein entsprechender Artikel über faktische Geschäftsführer werde im Anhang übermittelt. Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Dienstgeber scheine hier ~~Debt~~ ~~Burthabe~~ den Misserfolg aus seinem Angestelltenverhältnis zur Kenntnis genommen und sei seither bemüht, die Folgen zu bereinigen. Hätte der Bw. nicht auf die Erlangung eines dauerhaften Anstellungsverhältnisses gesetzt, wäre die Bürgschaft nicht eingegangen worden. Es bestehে daher ein direkter Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Werbungskosten und dem Anstellungsverhältnis.

Der Bw. arbeite derzeit in einem Anstellungsverhältnis im Weißen H. als Facharzt für Physiotherapie, ein Engagement in eine Form der selbständigen Tätigkeit bestehে derzeit nicht und habe auch nie bestanden.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter um Anerkennung von Werbungskosten im Rahmen des Ausgleiches in Höhe von € 7.002,32 sowie Werbungskosten im Rahmen des Regressanspruches gemäß § 1359 ABGB von Dr. B. A. in Höhe von € 15.284,79 und verwies darauf, die Berechnungen und die Beilagen der tatsächlichen Zahlung bei Abhaltung der Berufungsverhandlung bereits vorgelegt zu haben.

In der am 21. Oktober 2009 fortgesetzten Verhandlung folgte auf das ergänzende Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dem Finanzamt diesen Sachverhalt bereits im Jahr der Veranlagung 2005 dargelegt zu haben und die Verwunderung ausdrücken zu dürfen, dass auf Basis der gleichen Unterlagen die Veranlagung 2007 zu einem abweichenden Ergebnis gelange, der Konter der Amtsvertreterin, dass jedes Jahr für sich veranlagt werde. Wenn der Bearbeiter bei der Veranlagung irre, heiße das nicht, dass dieser Irrtum in den Folgejahren beibehalten werden müsse. Die Zahlung im Schuldenregulierungsverfahren sei erstmals im Veranlagungsverfahren 2007 geltend gemacht worden.

Mag Gritsch merkte dazu an, dass laut telefonischer Auskunft von Mag. Handler im Rahmen der Veranlagung 2007 und in Beantwortung des Ergänzungsansuchens zu Beginn September 2008 bestätigt worden sei, dass die Fortführung der laufenden jährlichen Werbungskosten bereits genehmigt worden sei; das Ergänzungsansuchen betreffe die einmalig zusätzlich geltend gemachten Schuldübernahmen von Dr. B. A.. Aufgrund der Bürgschaftsübernahme handle es sich um den gleichen Sachverhalt.

In weiterer Folge bestritt die Amtsvertreterin, bei diesem Telefonat dabei gewiesen zu sein, verwies auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenats, die die im Berufungsverfahren strittige Rechtsfrage verneine, nannte an Beispielen für diese die

Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats Außenstelle Wien vom 4. Juni 2005, GZ. RV/1032-W/02 und 20. Juli 2004, GZ. RV/1335-W/02, bzw. betonte der steuerliche Vertreter, der Bw. habe als Arzt (Physiotherapeut) tätig sein wollen, sei jedoch hinsichtlich seiner im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführertätigkeit nie tätig geworden; aufgrund des bestimmenden Einflusses von Dr. B. A. habe er nie tätig werden können. Nach Ansicht der steuerlich vertretenen Bw. liege in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein reines Dienstverhältnis vor. Nach Darstellung der Tätigkeit des Bw. durch die Amtsvertreterin, dem Vorhalt „Der Bw. war nie durchgehend bei der GmbH angestellt.“ und der vom Finanzamt aus den Sachverhalt abgeleiteten Rechtsfolgen gab Mag Gritsch zu Protokoll, dass es dem Bw. hauptsächlich darum gegangen sei, die Tätigkeit als Physiotherapeut auszuüben. Die Bürgschaftsübernahme sei vorrangig dazu gedacht gewesen, dieses Dienstverhältnis zu erlangen und dauerhaft fortzuführen. Aufgrund Missmanagement bzw. dem unglücklichen Geschäftsverlauf sei es allerdings dazu gekommen, dass das Dienstverhältnis seitens des Dienstgebers immer wieder aufgelöst worden sei. Der Bw. habe hierauf keinen Einfluss gehabt. Für den Fall, dass der Bw. gewusst hätte, dass die Bürgschaft schlagend würde, wäre er dieses Dienstverhältnis nicht eingegangen.

Nach Aushändigung der Ausdrucke der UFS-Entscheidungen vom 4. Juni 2005, GZ. RV/1032 - W/02, und 20. Juli 2004, GZ. RV/1335-W/02, stellte der steuerliche Vertreter aufgrund der schnellen Sichtung der Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats fest, dass Personen herangezogen würden, die tatsächlich auch mit der Geschäftsführung beauftragt gewesen seien. Die Einnahmen vom Bw. seien allerdings aus physiotherapeutischer Tätigkeit vereinnahmt worden. Der Bw. sei immer weisungsgebunden gewesen und habe nie das Geschäft geführt.

Dem Gesagten hielt die Amtsvertreterin entgegen, dass der Bw., wenn er nur Arbeitnehmer in einem fremden Betrieb gewesen wäre, niemals die Bürgschaft begründet und ein derartig hohes Risiko übernommen hätte, verwies insofern auf die Nahe-Angehörigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs, als es sich hier um einen Millionenbetrag handle, und behauptete, das Schlagendwerden der Bürgschaft stehe in keiner Relation zu den zu erwartenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Unter Bezugnahme darauf, dass die Amtsvertreterin bereits angesprochen habe, dass die Risikoübernahme im Verhältnis zu den Einnahmen aus dem Dienstverhältnis abzuwiegen gewesen wäre, stellte der steuerliche Vertreter fest, dass der Bw. kein Wirtschaftsfachmann, sondern Humanmediziner sei, dass es bei der Risikoeinschätzung zu einem schwerwiegenden Fehler gekommen sei, dass aufgrund dieser Fehleinschätzung das Dienstverhältnis als Physiotherapeut angestrebt worden sei, und gab abschließend in Konjunktivform zu Protokoll:

„Wenn im vorhinein das Risiko und der tatsächliche zukünftige Ausgang bekannt gewesen wären, wäre ein Dienstverhältnis in der GmbH nicht angestrebt worden. Stattdessen hätte der Bw. versucht, anderwertig eine Arbeitsstelle zu finden.“

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Wenn jemand sich auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet, entsteht gemäß § 1151 Abs. 1 ABGB ein Dienstvertrag. Gemäß § 1344 ABGB kann ein Dritter sich dem Gläubiger für den Schuldner auf dreierlei Art verpflichten: einmal, wenn er mit Einwilligung des Gläubigers die Schuld als Alleinzahler übernimmt; dann, wenn er der Verbindlichkeit als Mitschuldner beitritt; endlich, wenn er sich für die Befriedigung des Gläubigers auf den Fall verbindet, dass der erste Schuldner die Verbindlichkeit nicht erfülle.

Nach Koziol - Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band I, 6. Auflage, Seite 243, dient die Bürgschaft der Sicherstellung einer Schuld. Der Bürge verpflichtet sich, den Gläubiger zu befriedigen, wenn der Schuldner seine Verbindlichkeit nicht erfüllt. Die rechtsgeschäftliche Bürgschaft entsteht durch Vertrag zwischen Gläubiger und Bürgen. Da es sich um ein für den Bürgen riskantes Geschäft handelt, ist seine Verpflichtungserklärung grundsätzlich an die Schriftform gebunden (§ 1346 Abs. 2 ABGB). Verspricht der Bürge, das zu leisten, was der Hauptschuldner schuldet, so hat die Bürgschaft bloß sichernden Charakter und ist deshalb in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Die Bürgschaft erlischt - entsprechend dem Grundsatz der Akzessorietät - mit der Verbindlichkeit des Schuldners (§ 1363 ABGB).

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bürgschaftszahlungen eines geschäftsführenden Gesellschafters grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften (siehe Doralt, EStG 7. Auflage, § 4 Tz 330, Stichwort Bürgschaften, derselbe, EStG 4. Auflage, § 16 Tz 220, Stichwort Bürgschaften, ebenso wie Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73, und etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0060, vom 21. Oktober 2003, 2003/14/0076; 31. März 2004, 2004/13/0021; 24. Juli 2007, 2006/14/0052, und 24. September 2007, 2005/15/0041). In dieser Rechtsprechung 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 nämlich der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschafteinlagen zu werten, die ebenso wenig als Betriebsausgaben abziehbar 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 Einlage in den Hintergrund (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Jänner 1990, 86/13/0162, vom 7. September 1993, 90/14/0028, und vom 23. Mai 1996, 94/15/0069).

Aus folgenden Gründen war der Werbungskostencharakter der im Berufungsverfahren in Rede stehenden Kosten zu verneinen:

Die Bürgschaft war ein einseitig verpflichtender Vertrag, durch den sich der Bw. als Bürge gegenüber dem Gläubiger des Hauptschuldners verpflichtet hatte, für die Erfüllung der Verbindlichkeiten des Dritten einzustehen. Will welcher Gläubiger auch immer sich durch die Bürgschaft für den Fall einer Zahlungsunfähigkeit seines Schuldners absichern, so bedeutet die übernommene Bürgschaft eine Einschränkung der Kreditwürdigkeit des Bw.. Eine solche Einschränkung ist für ein Angestelltenverhältnis atypisch, weil welcher Dienstnehmer auch immer - im Gegensatz zu einem Bürgen - kraft Dienstvertrag Arbeit, aber keinen bestimmten Erfolg schuldet. Die Regeln des Dienstvertragsrechts sind auf Arbeit in persönlicher Abhängigkeit zugeschnitten. Zahlreiche arbeitsrechtliche Schutzbestimmungen suchen die wirtschaftliche Schwäche des persönlich abhängigen Arbeitsnehmers gegenüber dem Arbeitgeber auszugleichen. Für den Abschluss des Dienstvertrages nach § 883 ABGB ist keine besondere Form vorgesehen; es gilt der Grundsatz der Formfreiheit. Hingegen ist die Gestaltungsfreiheit der Vertragspartner eingeschränkt, da zum Schutz des Arbeitnehmers gesetzliche Vorschriften bestehen, die zu seinem Nachteil nicht abgeändert werden können. Außerdem sehen die zwischen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerverbänden vereinbarten Kollektivverträge zwingende Minimalbedingungen vor; die Parteien können im Einzelfall nur für den Dienstnehmer günstigere Vereinbarungen treffen. Die Abgrenzung des Rechtsinstituts Bürgschaft vom Vertragstyp „Dienstvertrag“ ließ den Schluss darauf, dass die Bürgschaft des Bw. primär dem (Fort-)Bestand der Gesellschaft gedient hatte, zu. Da die Sicherung allfälliger

Geschäftsführerbezüge erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft gewesen war, also der Sekundärzweck gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund getreten war, war über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Die Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Zuge des Berufungsverfahrens vermochten der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Die Betonung beispielsweise in der Berufung darauf, dass der Tätigkeitsbereich des Bw. weniger die wirtschaftliche Geschäftsführung, sondern jene Tätigkeit als Heilmasseur bzw. jene eines medizinischen Beraters gewesen sei, änderte nichts an der Tatsache, dass die Einlassung des Bw. auf die Übernahme des mit der Bürgschaft verbundenen Risikos Folge der mangelnden Geschäftserfahrung des Bw. bei der Bürgschaftserklärung für die in Rede stehenden Geschäftsverbindlichkeiten bei Vertragsschluss gewesen war. Da der Bw. nicht geschäftserfahren gewesen war und der Bw. nicht der einzige Bürge gewesen war, war die Übernahme der Verpflichtung durch den Bw. aus Hilfsbereitschaft gegenüber den Eltern anzunehmen. Dass es sich bei der GmbH um eine Familien - GmbH handelte, stellte der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag mit dem Satzteil „obwohl es sich um eine Familien - GmbH handelt“ außer Streit. War die Vertragskonstruktion von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, so war die Behauptung, der Zweck der Bürgschaftserklärung sei aus rein dienstnehmerischen Motiven einzig die Sicherung und Erhaltung des persönlichen Einkommens und des Arbeitsplatzes, als Schutzbehauptung zu werten.

Mit dem Schreiben zum Ergänzungersuchen vom 11. Juni 2008 stellte der steuerliche Vertreter klar, dass der Bw. in seiner Funktion als geschäftsführender Gesellschafter der in Rede stehenden GmbH Bürgschaften für die Außenstände der Gesellschaft übernommen hatte, die durch den Konkurs der Gesellschaft schlagend geworden waren. Wurde die Position des Bw. als Gesellschafter in weiterer Folge gelöscht, was der dem Finanzamt als Beilage zur Berufung übermittelte Firmenbuchauszug mit historischen Datum beweist, so hatten die fortgesetzten Zahlungen nicht ihre Ursache in einem Dienstvertrag, sondern waren Folge jenes Bürgschaftsvertrages, den der Bw. seinerzeit als geschäftsführender Gesellschafter begründet hatte, und waren daher als Gesellschaftereinlagen, die primär die Existenz der Gesellschaft sichern sollten, zu werten. Da solche Einlagen nicht in abgabenrechtlich relevante Ausgaben umgedeutet werden können, waren die Ausführungen in der Berufung zum Umfang des seinerzeitigen Beteiligungsanteils des Bw. und des Nichtbestands von Einkünften aus § 22 Z. 2 EStG 1988, dessen Bestand das Finanzamt niemals behauptet hatte, nicht dazu geeignet, eine Mängelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides offen zu legen.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegenen Beweismittel war für den Bw. nichts zu gewinnen, zumal die Bürgschaft in erster Linie das Motiv, den Bestand der Kapitalgesellschaft zu sichern, dokumentiert. Übernahm der Bw. als Gesellschafter der in Rede stehenden

Kapitalgesellschaft Verpflichtungen dieser Gesellschaft, so waren die ihm daraus erwachsenen Kosten als Gesellschaftseinlagen zu werten, die ebenso wenig als Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988 abziehbar waren, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführen könnte.

Zu den Ausführungen in der Berufung wider die analoge Anwendbarkeit des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs, ZI. 86/13/0162, zur Beantwortung der der Berufung zugrunde gelegenen Rechtsfrage sei zunächst der nachfolgende Rechtssatz des Verwaltungsgerichtshofs zum letztgenannten Erkenntnis zitiert:

„Übernimmt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftseinlagen 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 Einlage in den Hintergrund.“

Mit den Berufungsausführungen zum letztzitierten Erkenntnis legte der steuerliche Vertreter die fehlende Übereinstimmung des diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, zugrunde gelegenen Sachverhalts (mit einer zu 100 Prozent an einer Realitäten-GmbH beteiligten Geschäftsführerin als Beschwerdeführerin) mit dem der Berufung zugrunde gelegenen Sachverhalt in allen Sachverhaltpunkten stichhaltig offen, ohne die analoge Anwendbarkeit des letztzitierten Rechtssatzes des Verwaltungsgerichtshofes zu dem letztzitierten Erkenntnis auf den der Berufung im aktuellen Rechtsmittelverfahren zugrunde gelegenen Sachverhalt auszuschließen. Dies wäre notwendig gewesen, weil den von der Amtsvertreterin zitierten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats vom 4. Juni 2005, GZ. RV/1032-W/02 und 20. Juli 2004, GZ. RV/1335-W/02 das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Jänner 1990, 86/13/0162, zugrunde gelegen war.

Aufgrund der obigen Ausführungen war der Verweis des steuerlichen Vertreters in der Berufung auf die Arbeit-/ Dienstnehmerposition des Bw. nicht ausreichend, eine durch die Auslegung des Finanzamts hinsichtlich des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, ZI. 86/13/0162, bedingte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides zu begründen.

Dem als Beilage zum Schreiben vom 30. September 2009 übermittelten Artikel der Autoren Thomas Ruhm & Christopher Toms mit dem Titel „*Zur Haftung von faktischen Geschäftsführern und Nichtgesellschaftern*“ war entgegenzuhalten, dass ein faktischer Geschäftsführer jemand ist, der eine GmbH tatsächlich leitet, ohne wirksam zum Geschäftsführer bestellt zu sein. Häufig handelt es sich bei einem faktischen Geschäftsführer um den Mehrheits- oder Alleingesellschafter. Es sind aber auch Nichtgesellschafter in der Praxis als faktische Geschäftsführer beobachtbar. Da Dr. B. A. die Fäden des Unternehmens geführt hatte (vgl. Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30. September 2009), war der Bw. weder faktischer Geschäftsführer, noch Nichtgesellschafter, womit die Ausführungen im Artikel für die Berufungsentscheidung ohne Belang waren.

Wider die Bedeutung der in der Berufung, im Vorlageantrag und im Schreiben vom 30. September 2009 zitierten Randziffern zu Steuerrichtlinien für den Ausgang des gegenständlichen Berufungsverfahrens sei bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck bringt, dass entsprechende Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle darstellen (für den Bereich der Lohnsteuerrichtlinien siehe das Erkenntnis vom 25. Oktober 2000, 99/13/0016; für den Bereich der Einkommensteuerrichtlinien siehe das Erkenntnis vom 22. September 1999, 97/15/0005).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Dezember 2009