

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch CT-GmbH, vom 22. Februar 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten vom 8. Februar 1999 betreffend Einkommensteuer 1997 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 Bw. (Beschwerdeführer) war im streitgegenständlichen Zeitraum Gesellschafter und Geschäftsführer der E.GmbH.

In seiner Einkommensteuererklärung für 1997 beantragte der Bw. zur Kennzahl 277 Werbungskosten in Höhe von S 68.456,00, und schlüsselte diese in einer Beilage auf in einen Betrag von S 40.000,00 für "Haftung E.GmbH., Zahlung Dr.G" und einen Betrag von S 28.456,00 für "Haftung E.GmbH., Kreditrückzahlung T.Bank" (siehe E-Akt/1997, S 3). Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der E.GmbH. wurden im Jahr 1997 nicht erklärt.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. mit Ergänzungsvorhalt vom 17. November 1998 die beantragten Werbungskosten dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 7. Dezember verwies der steuerliche Vertreter des Bw. betreffend Werbungskosten dem Grunde nach darauf, dass der Bw. als Geschäftsführer und anschließend Liquidator der E.GmbH. beschäftigt gewesen sei. Wie das Finanzamt aus den Lohnzetteln der Vorjahre ersehen könne, sei der Bw. im Angestelltenverhältnis für die Gesellschaft tätig gewesen. Im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bzw. Liquidator der E.GmbH. sei der Bw. als Bürge in Anspruch genommen worden. Die Inanspruchnahme sei einerseits durch die T.Bank und andererseits durch Rechtsanwalt Dr.G als Masseverwalter im Konkurs der K.GmbH erfolgt. Die Übernahme der Bürgschaft beruhe auf keinem Gesellschafterbeschluss, und auch sonst nicht aus der Gesellschafterosphäre, sondern sei durch die Geschäftsführer zu vertreten gewesen. Zur Sicherung seiner Einkünfte als Geschäftsführer habe sich der Bw. veranlaßt gesehen, die Bürgschaft zu übernehmen. Gemäß § 32 Abs. 2 EStG könnten Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 – 3 bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden. Wie aus dem Einkommensteuer-Handbuch EStG 1998 von Quantschnigg/Schuch zu § 32 TZ 11.5 ff ersichtlich sei, seien Zahlungen von Zinsen, sowie Wertsicherungsbeträge zu seinerzeit betrieblich begründeten Verbindlichkeiten und nachträgliche Inanspruchnahme eines ausgeschiedenen Gesellschafters durch Gesellschaftsgläubiger als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig. Auch Doralt führe in seinem Kommentar zum Einkommensteuergesetz in der dritten Auflage bei den nachträglichen Betriebsausgaben an, dass, wenn die Aufwendungen mit der ehemaligen Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden, diese abzugsfähig seien (vergleiche beiliegende Kopie zu § 32, TZ 72 ff.).

Zum gleichen Ergebnis gelange man, wenn man die Inanspruchnahme als bürgender Geschäftsführer als Forderung des Bw. gegen die E.GmbH. qualifiziere. Aufgrund der Liquidation der E.GmbH. mit vorangegangenem außergerichtlichen Ausgleich sei diese ohne Vermögen und aus dem Firmenbuch gelöscht. Die Forderung sei daher zur Gänze uneinbringlich. Bereits im Gesetzestext des § 32 Abs. 2 sei der Verlust aus dem Ausfall von Forderungen als abzugsfähige, nachträgliche Betriebsausgabe definiert.

Ergänzend wies der steuerliche Vertreter des Bw. darauf hin, dass selbst bei Gesellschaftern insofern eine Abzugsfähigkeit bestünde, als zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft

noch keine Endbesteuerung der Einkünfte aus Dividenden einer GmbH vorgelegen sei. Zum Bestehen der Zahlungsverpflichtungen des ehemaligen Geschäftsführers bzw. Liquidators (des Bw.) wird vom steuerlichen Vertreter auf die beiliegende Stellungnahme des Rechtsanwaltes verwiesen. Zur Höhe der Werbungskosten wird auf die beigelegten Kontoauszüge und auf den in Kopie beigelegten Kreditvertrag verwiesen. Betreffend die Zahlungen an den Masseverwalter Dr.G wird auf das beiliegende Schreiben von Dr.L verwiesen.

Im Schreiben des Rechtsanwaltes Dr.L an den steuerlichen Vertreter des Bw. vom 2. Dezember 1998 wird u.a. wie folgt ausgeführt: "Für die Verbindlichkeiten der E.GmbH., hatte der Bw. die Haftung als Bürge und Zahler im Sinne des § 1357 ABGB übernommen. Die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung erfolgte meiner Information nach zur Sicherung der Einkünfte als Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Die Zahlungen an den Masseverwalter Dr.G erfolgten aufgrund der persönlichen Haftung des Bw. in seiner Eigenschaft als Liquidator der E.GmbH."

Am 8. Februar 1999 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 1997 und berücksichtigte die in der Erklärung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beantragten Werbungskosten mit folgender Begründung nicht:

"Die Übernahme von Verpflichtungen einer GesmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führt grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge ist nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft. (vgl. LSt-R 1992 Tz 196) + LStR Tz 338"

Mit Schriftsatz vom 22. Februar 1999 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 Berufung ein und beantragte, die nachträglichen Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG in Höhe von S 68.456,-- zu berücksichtigen. Begründend werden die Ausführungen der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 1998 wiederholt.

Im Ersuchen um Ergänzung vom 1. September 1999 wurde der Bw. ersucht, jene Bürgschaftsverträge und den gesamten Schriftverkehr vorzulegen, denenzufolge der Bw. als Bürge von der T.Bank bzw. von Herrn Dr.G in Anspruch genommen worden sei. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass laut Meinung des Finanzamtes die als nichtselbständige Einkünfte erklärten Bezüge von der Firma E.GmbH. in Liqu. zu Unrecht als solche erklärt worden wären. Richtig stellten diese Einkünfte "Sonstige Selbständige Einkünfte" dar, da der Bw. mehr als 25% (nämlich 50%) an obiger Firma beteiligt gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter übermittelte mit Vorhaltsbeantwortung vom 7. Oktober 1999 ein Schreiben der T.Bank an den Bw., aus dem die Übernahme der Haftung als Wechselbürge

durch den Bw. hervorgehe, weiters eine Bestätigung des Rechtsanwaltes Dr.L, dass der Bw. aufgrund dieser Haftung persönlich verpflichtet gewesen sei, den Betrag von S 40.000,00 beim Masseverwalter Dr.G zur Einzahlung zu bringen, sowie hinsichtlich des Umfanges der Beteiligung einen Treuhandvertrag abgeschlossen zwischen dem Bw. als Treuhänder und Herrn Mag.B als Treugeber und einen Treuhandvertrag abgeschlossen zwischen dem Bw. und seiner Ehefrau als Treugeberin (E-Akt/1997, S 59 – 76).

Im Schreiben des Rechtsanwaltes Dr.L vom 1. Oktober 1999 wird mitgeteilt, Anlaß für die Bezahlung von zuletzt S 40.000,00 an den Masseverwalter Dr.G im Konkurs über das Vermögen der K.GmbH sei gewesen, dass ursprünglich ein Vergleich mit dem Masseverwalter im Anfechtungsprozess vor dem Landesgericht Innsbruck geschlossen worden sei. Nach Auflösung und Löschung der E.GmbH. wäre der Bw. aufgrund seiner Haftung als Liquidator der Gesellschaft persönlich verpflichtet gewesen, den letzten Teilbetrag von S 40.000,00 zur Einzahlung zu bringen.

Mit neuerlichem Ersuchen um Ergänzung vom 8. November 1999 (E-Akt/1997, S 42) wurde der Bw. in Punkt 1. um Stellungnahme ersucht:

"1. Die in Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 1998 und in der Berufung dargestellte Logik, dass man zu der vertretenen Rechtsmeinung dadurch gelange könne, dass die entstandene (Regress-)Forderung an die E.GmbH. als uneinbringlich abzuschreiben sei, ist richtig. Richtig ist allerdings auch, dass der Ertrag der vorweg entstandenen Forderung gewinnerhöhend zu berücksichtigen wäre. Beide Argumente setzen allerdings Betriebsvermögenslogik voraus, was nicht zutrifft, da es sich – so Ihre Logik – um Bürgschaften handelt, die zur Sicherung der Einkünfte als Geschäftsführer der E.GmbH. eingegangen worden sind. Die entstandene Regressforderung für sich stellt kein Betriebsvermögen dar, weshalb § 32 (2) EStG nicht zutrifft."

In Punkt 2. des zitierten Ergänzungsvorhaltes wird auf den vorgelegten Schriftsatz des Rechtsanwaltes Dr.L verwiesen, in dem nachzulesen sei, dass die Bezahlung von S 40.000,00 an den Masseverwalter Dr.G wegen des Konkurses der K.GmbH erfolgt sei. Der Bw. werde um Stellungnahme ersucht, welcher wirtschaftliche Konnex zu der E.GmbH. bestehe. Nach dem Wissensstand des Finanzamtes sei die K.GmbH lediglich Gesellschafter der E.GmbH. gewesen. Sollte der Bw. auch bei dieser GmbH Geschäftsführer gewesen sein, werde um Mitteilung ersucht, welche Einkünfte der Bw. von dieser GmbH erzielt habe und weshalb er dieser GmbH gegenüber (über den Weg des Masseverwalters Dr.G) Verpflichtung gehabt hätte.

In Punkt 3. wird vom Finanzamt festgehalten, dass in sämtlichen vorgebrachten Schriftsätze bzw. Unterlagen nicht schlüssig erkennbar sei, weshalb das Eingehen der Bürgschaft geschäftsführerbedingt und nicht gesellschafterbedingt sei. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Angestellte sich nicht um die Kapitalbelange der Eigentümer kümmerten, schon gar nicht Bürgschaften eingingen. Dass hier ein steuerrechtlich zwingender

Ausnahmetatbestand vorliege, wäre weder belegt noch mit jeden berechtigten Zweifel ausschließenden Argumenten begründet worden.

Der steuerliche Vertreter des Bw. verweist in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 1999 darauf (E-Akt/1997, S 44 ff), dass es korrekt sei, dass die Bürgschaft des Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer der E.GmbH. zur Sicherung seiner Einkünfte eingegangen worden ist. Da es sich bei den Einkünften um solche aus nichtselbständiger Arbeit handle, liege kein Betriebsvermögen vor. Die Anführung in der Berufung sei lediglich zur anschaulicher Darstellung der Problematik einer nachträglich Inanspruchnahme erfolgt. Die Gesellschafterstruktur der E.GmbH. stelle sich so dar, dass die K.GmbH ihre Anteile an der E.GmbH. an Ing.K und HerrK. bereits im Jahr 1994 veräußert habe.

Der Bw. sei bei der K.GmbH weder Gesellschafter noch Geschäftsführer gewesen und habe von dieser auch keine Einkünfte bezogen.

Die Firma K.GmbH sei Kunde der E.GmbH. gewesen und habe von dieser Waren bezogen. Diese Waren seien von der K.GmbH auch großteils bezahlt worden. Herr Ing.K sei sowohl bei der E.GmbH. als auch bei der K.GmbH Geschäftsführer gewesen und hätte daher die finanzielle Situation der K.GmbH bekannt. Über das Vermögen der K.GmbH sei mit Beschuß des LG Innsbruck vom 02.02.1995 das Konkursverfahren eröffnet und Herr Dr.G zum Masseverwalter bestellt worden. In seiner Eigenschaft als Masseverwalter habe Herr Dr.G am 30. Jänner 1996 Klage gegen die E.GmbH. eingebracht und habe Zahlungen der K.GmbH an die E.GmbH., die zur Bezahlung von Warenschulden gedient hätten, mit der Begründung angefochten, dass infolge der Geschäftsführungsfunktion von Herrn Ing.K in beiden Gesellschaften sowie der Buchhaltungsfunktion von HerrK. der E.GmbH. hätte bekannt sein müssen, dass die K.GmbH zahlungsunfähig gewesen wäre. Im nachfolgenden Rechtsstreit sei eine Vereinbarung über einen reduzierten Betrag getroffen worden, da rechtlich keine andere Lösung möglich gewesen wäre.

Im Herbst 1996 sei es in der E.GmbH. zu wirtschaftlichen Problemen gekommen, die ihre Ursache in der Kündigung der Exklusivverträge mit den Hauptlieferanten gehabt hätten. Die Geschäftsführer seien daher gezwungen gewesen, einen außergerichtlichen Ausgleich anzustreben. Beiliegend werde das Schreiben der Rechtsanwälte vom 19. November 1996 zur Kenntnis gebracht, aus dem ebenfalls die Verpflichtung gegenüber dem Masseverwalter der K.GmbH ersichtlich sei.

Nach dem positiven Abschluss des außergerichtlichen Ausgleiches sei die Liquidation der E.GmbH. beschlossen und bis 11. Juli 1997 durchgeführt worden. Da im Zuge der Liquidation der E.GmbH. die finanziellen Mittel nicht ausgereicht hätten, um die offenen Rückstände gegenüber Masseverwalter Dr.G zu begleichen, hätte der persönlich haftbare Liquidator (der Bw.) Konkurs anmelden müssen. Da er auch gewerberechtlicher Geschäftsführer der E.GmbH. gewesen sei, hätte das unabsehbare Folgen für seine weitere berufliche Tätigkeit gehabt. Er hätte nämlich keinen Gewerbeschein mehr erlangen können. Darüberhinaus wäre

jegliche Vertrauensbasis zu seinen Kunden zerstört gewesen.

Zum Nachweis übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. beiliegend eine Kopie des Lageberichtes der Liquidationsschlußbilanz zum 11. Juli 1997.

Wie auch Rechtsanwalt Dr.L in seiner Bestätigung vom 1. Oktober 1999 ausführte, sei der Bw. aufgrund seiner Haftung als Liquidator persönlich verpflichtet gewesen, den Betrag von S 40.000,00 beim Masseverwalter Dr.G zur Einzahlung zu bringen. Darüberhinaus hätte eine Nichtzahlung des Betrages, abgesehen von der persönlichen Haftung im Bereich der E.GmbH. in Liquidation zu einem Konkursverfahren oder zu Abweisung des Konkursverfahrens mangels Masse geführt, was die berufliche Zukunft und insbesondere die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften nahezu verhindert hätte. Der Bw. habe nämlich das Kerngeschäft, nämlich den Handel mit Hafnerzubehör, anschließend in Form der E.GmbH. (richtig wohl: E.OHG) weitergeführt und damit entsprechende Einkünfte erzielt, die natürlich auch versteuert worden seien. Die Zahlung an den Masseverwalter Dr.G sei daher nicht nur rechtlich erforderlich, sondern im Sinne der steuerrechtlichen Bestimmung zur Sicherung der Einkünfte und zwar sowohl als Geschäftsführer bzw Liquidator der E.GmbH. als auch als Geschäftsführer der E.OHG zwingend erforderlich gewesen. Die Ausgaben stellten daher nachträgliche Werbungskosten dar. Alternativ wären Sonderbetriebsausgaben im Bereich der E.OHG denkbar.

Beiliegend würden die Jahresabschlüsse 1991 und 1992 der E.GmbH., die damals unter B.GmbH firmierte, übermittelt. Daraus sei klar ersichtlich, dass bis 1991 deutliche Verluste angefallen seien. Im Jahr 1992 sei eine deutliche Besserung eingetreten, da bereits im Jahr 1992 die Weichen für eine nachhaltige Sanierung gestellt worden seien. Um den Finanzierungsbedarf des Jahres 1992 zu decken, sei die Aufnahme eines Bankkredites bei der T.Bank erforderlich gewesen. In Anbetracht des negativen Eigenkapitals habe sich die Gesellschafterversammlung, allen voran Herr HerrB, geweigert Eigenkapital nachzuschießen oder Haftungen zu übernehmen. Auch die K.GmbH sei nicht bereit gewesen, Haftungen zugunsten der damaligen B.GmbH einzugehen. Da der Bw. als Geschäftsführer das Wachstum der Gesellschaft vorantreiben habe wollen, um die Zukunft der Gesellschaft auf eine langfristige solide Basis zu stellen, habe er sich daher als einzige Alternative gezwungen gesehen, in seiner Funktion als Geschäftsführer eine Wechselbürgschaft einzugehen. Dies deshalb, da er sowohl von seinen Qualitäten als Geschäftsführer als auch von der absoluten Durchführbarkeit seinen Planes überzeugt gewesen sei. Da in der Generalversammlung keine Haftung zu holen gewesen sei, hätte er als einziger Gesellschafter sicher nicht die Bürgschaft übernommen, sondern habe dies ausschließlich in seiner Funktion als Geschäftsführer getan. Im weiteren Verlaufe habe der Bw. zu einer weiteren Finanzierung die beiden Hauptlieferanten gewinnen wollen. Es sei daher durch den steuerlichen Vertreter des Bw. im Jahr 1993 ein Sanierungskonzept erstellt und die Umsetzung in die Wege geleitet worden. Da mit dem Sanierungskonzept auch die beiden Hauptlieferanten überzeugt worden seien, hätten

diese ebenfalls einen Teil der Finanzierung in Form von stillen Gesellschaftseinlagen und Darlehen übernommen (vergleiche Auszug aus dem Anhang zum 31. Dezember 1993). Dies zeige deutlich, dass der vom Bw. eingeschlagene Weg der richtige gewesen sei und der Bw. sich dadurch einen hervorragenden Namen in der Branche habe schaffen können. Durch das rasante Umsatzwachstum seien natürlich die Einnahmen des Bw. als Geschäftsführer – und zwar langfristig betrachtet in einer entsprechenden Höhe - gesichert gewesen. Auch dieser Punkt zeige eindeutig den Konnex zwischen der Wechselbürgschaftsverpflichtung und den Einnahmen als Geschäftsführer.

Dass im Jahr 1994 die geplante Umsatzsteigerung nicht zur Gänze eingetroffen sei, wäre, wie im Lagebericht zum 31. Dezember 1994 ersichtlich sei, auf Lieferschwierigkeiten eines deutschen Lieferanten zurückzuführen gewesen. In den darauffolgenden Jahren 1995 und 1996 sei völlig unvorhersehbar der gesamteuropäische Markt für Hafnerzubehör eingebrochen und gleichzeitig neue Hersteller aufgetaucht, die einen enormen Preisdruck verursacht hätten. Dass diese Entwicklung, die auch für alle Experten unvorhersehbar gewesen sei eingetreten sei, könne wohl nicht dem Bw. angelastet werden. Wenn Fachleute und europaweit anerkannte Unternehmerpersönlichkeiten voll hinter dem Konzept des Bw. stünden und S 10,5 Mio an stillen Einlagen und Darlehen zur Verfügung stellten, zeige dies wohl deutlich, wie gut das Konzept des Bw. gewesen sei. Dass der Bw. auch selbst daran geglaubt habe und daher eine Wechselbürgschaft eingegangen sei, könne ihm daher wohl kaum vorgeworfen werden.

Dass bei Eintreffen der Prognosen eine entsprechende Gehaltserhöhung vereinbart gewesen sei, untermauere nur zusätzlich den inneren Zusammenhang zwischen der Wechselbürgschaft und der Funktion des Bw. als Geschäftsführer und leitender Angestellter (Dienstnehmer).

Der Originalvertrag bzw. die Wechselbürgschaft aus dem Jahr 1992 liege leider nicht mehr vor und könne daher nicht mehr vorgelegt werden. Es dürfe aber auf das Schreiben der T.Bank an den Bw. vom 11. April 1997 verwiesen werden, aus welchem auch insbesondere die Höhe der Abstandszahlung ersichtlich sei. Insgesamt habe der Bw. der T.Bank S 320.000,00 bezahlen müssen, die er durch einen Kredit bei der H.Bank finanziert habe. Wie aus den Beilagen der Einkommensteuererklärung hervorgehe, hafte der Kredit Ende 1997 mit S 308,259,76 aus.

Wie aus den beiliegend übermittelten Zahlen wohl eindeutig entnehmbar, wäre nicht davon auszugehen, dass die Anteile an der E.GmbH. werthaltig gewesen wären oder deren Wert deutlich erhöht hätten, sodass die Haftung als Gesellschafter vollkommen sinnlos gewesen wäre. Auch gegenüber den anderen Gesellschaftern hätte es keinen Sinn gehabt als einziger Gesellschafter mit einer 25%-Beteiligung die Haftung zu übernehmen. Durch die steigenden Umsätze und die gute Platzierung am Markt hätte der Bw. begründete Aussichten auf hohe Steigerungen des Gehaltes bei Umsetzung seines als Geschäftsführer entworfenen

Geschäftsplanes gehabt. Der Zusammenhang zwischen seinen Einnahmen als Geschäftsführer aus nichtselbständiger Arbeit und der Wechselbürgschaft sei daher wohl evident.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden **Sachverhalt** als erwiesen angenommen:

- A) Der Bw. war Gesellschafter und Geschäftsführer der E.GmbH sowie später Liquidator (eingetragen im Firmenbuch am 10. April 1997) der E.GmbH. in Liqu. (vgl. Firmenbuchauszug, E-Akt 1997/S 141 ff).
- B) Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28. März 1994 erfolgte die Neufassung des Gesellschaftsvertrages. Die Gesellschafterstruktur der E.GmbH. stellte sich ab dem 28. März 1994 nach Aufdeckung der Treuhandvereinbarungen wie folgt dar:

Ing.K , ...	S	125.000,00
HerrK. , ...	S	125.000,00
Bw., ...	S	125.000,00
FrauE, ...	S	100.000,00
Mag.B , ...	S	25.000,00

Mit Treuhandvertrag und Abtretungsanbot (Notariatsakt) vom 29. September 1993 erklärte der Bw., dass er einen Teil seines Geschäftsanteiles, der einer voll und bar eingezahlten Stammeinlage von S 100.000,00 entspricht, nur als Treuhänder des Treugebers (Frau FrauE) besitzt, und persönlich keinerlei vermögensrechtliche Ansprüche welcher Art immer, in Bezug auf diesen Teil des Geschäftsanteiles erhebt (siehe E-Akt 1997/S 69 ff).

Mit Treuhandvertrag und Abtretungsanbot (Notariatsakt) vom 28. März 1994 erklärte der Bw., dass er einen Teil seines Geschäftsanteiles, der einer voll und bar eingezahlten Stammeinlage von S 25.000,-- entspricht, nur als Treuhänder des Treugebers (Herrn Mag.B) besitzt, und persönlich keinerlei vermögensrechtliche Ansprüche welcher Art immer, in Bezug auf diesen Teil seines Geschäftsanteiles erhebt (siehe E-Akt 1997/S 61 ff). Der Bw. ist daher mit einem Anteil von 25% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt und erzielt als Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

C) Der Bw. übernahm im Jahr 1992 die Haftung für einen Kredit der E.GmbH. Laut Angaben des steuerlichen Vertreters des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 1999 liegt der Originalvertrag bzw. die Wechselbürgschaft aus dem Jahre 1992 nicht mehr vor und könne daher nicht mehr vorgelegt werden. Im Schreiben der T.Bank vom 11. April 1997 an

den Bw. wird u.a. ausgeführt: "Ihre Wechselbürgschaft – Kto.-Nr. xxx, lfd auf Fa. E.GmbH. ... mit Kreditzusage vom 17.06.92 samt Nachträgen haben Sie für o.a. Kredit über ursprünglich S 3.000.000,--, restl. aushaftend mit S 950.901,-- (exkl. Zinsen und Spesen) die Haftung als Wechselbürge übernommen. Wir sind nunmehr bereit, Sie aus Ihrer Wechselbürgschaft zu entlassen, wenn Sie binnen 14 Tagen ATS 320.000,-- auf Kto.-Nr. xx, lfd auf ... bezahlen" (vgl. E-Akt 1997/ S 59).

D) Mit 10. April 1997 nahm der Bw. folgende Privatkreditzusage der H.Bank - im Folgenden auszugsweise zitiert - an: "Privatkreditzusage: Ihrem Wunsch entsprechend sind wir gerne bereit, Ihnen einen Kredit von in Worten Schilling dreihundertzwanzigtausend S 320.000,00 unter folgenden Bedingungen einzuräumen: ... (vgl. E-Akt 1997/ S 21 ff). Der Bw. beantragt die Rückzahlung der Kreditraten in Höhe von S 28.456,00 als nachträgliche Werbungskosten im Jahr 1997 zu berücksichtigen.

E) Die Firma E.GmbH. wurde von Dr.G, Rechtsanwalt, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Firma K.GmbH wegen einer strittigen Forderung geklagt (vgl. Kopie des Schriftsatzes vom 16. April 1996, E-Akt/S 84 ff). Die Streitparteien haben am 4. Juli 1997 zu xx des LG ... einen Vergleich geschlossen (vgl. Schreiben des Rechtsanwaltes Dr.L vom 19. November 1996, E-Akt/S 95 f).

F) Mit Schreiben der Rechtsanwälte der E.GmbH. vom 19. November 1996 an deren Gläubiger wird mitgeteilt, dass ein außergerichtlicher Liquidationsausgleich angestrebt wird. Bestandteil des Vorschlages an die Gläubiger ist auch folgender Passus: "Sämtliche Gläubiger stimmen zu, daß gegenüber Dr.G, Rechtsanwalt und Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der K.GmbH die restliche Vergleichsverpflichtung von S 220.000,-- entsprechend Vergleich xx des LG ... vom 4.7.1996 zur Gänze erhält. ... Ich erlaube mir weiters beizuschließen die Vergleichsaufstellung zu xx vom 4.7.1996. Mit diesem Vergleich hat sich meine Mandantschaft verpflichtet S 300.000,-- in 18 monatlichen Raten auf Grund der Herantragung von Anfechtungsansprüchen zu leisten. Dieser Betrag haftet derzeit mit S 220.000,-- restlich aus. Im Falle des Verzuges würde Terminsverlust eintreten und die Verpflichtung zu Punkt 1 des Vergleiches über die Leistung eines Betrages von S 550.000,-- wiederaufleben. Die gänzliche Befriedigung der Restforderung ist daher für sämtliche Gläubiger von Vorteil" (siehe E-Akt 1997/S 95 f)

G) Der Bw. beantragt die Zahlung von S 40.000,00 an den Rechtsanwalt und Masserverwalter Dr.G im Konkurs über das Vermögen der K.GmbH als nachträgliche Werbungskosten im Jahr 1997 abzusetzen. Dem vom Bw. in Ablichtung vorgelegten Beleg zufolge erfolgte die Zahlung mittels Banküberweisung am 25. März 1998 (E-Akt/1997, S 4).

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist, ob die vom Bw. – aus einer für die E.GmbH eingegangenen Bürgschaft und im Rahmen der Liquidation der E.GmbH. – geleisteten Zahlungen nachträgliche Werbungskosten aus der Tätigkeit als Gesellschafter-

Geschäftsführer in eventu Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (Ansicht des Bw.) oder einkommensteuerlich unbeachtliche Zahlungen aus der Gesellschafterstellung darstellen (Ansicht des Finanzamtes).

Dieser Sachverhalt war **rechtlich** wie folgt zu beurteilen:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ..."

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

Ist die Übernahme der Verpflichtung nicht beruflich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt (zB bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH), dann liegen keine Werbungskosten, sondern eine Gesellschaftereinlage vor (vgl. Doralt, EStG(4), § 16 Tz 220 Stichwort: Bürgschaften u. Tz 18)

In der Berufung vom 22. Februar 1999 wird zunächst die Berücksichtigung von nachträglichen **Betriebsausgaben** beantragt. Dies steht im Widerspruch zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, die Beteiligung des Bw. an der E.GmbH. liege aufgrund von Treuhandschaften unter 25% und zur Erklärung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Geschäftsführertätigkeit betreffend in den Vorjahren.

Auch führt der steuerliche Vertreter des Bw. aus, zur Berücksichtigung von abzugsfähigen nachträglichen Betriebsausgaben gelange man insoweit, als man die Inanspruchnahme als bürgender Geschäftsführer als Forderung des Bw. gegen die E.GmbH. qualifiziere, und aufgrund der Vermögenslosigkeit der E.GmbH. sei die Forderung zur Gänze uneinbringlich. Bereits im Gesetzestext des § 32 Abs. 2 sei der Verlust aus dem Ausfall von Forderungen als abzugsfähige nachträgliche Betriebsausgabe definiert.

Soweit der steuerliche Vertreter des Bw. die Berücksichtigung nachträglicher **Betriebsausgaben** beantragt, ist ihm Folgendes entgegenzuhalten:

Der steuerliche Vertreter des Bw. verweist selbst - in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 1999 - darauf, dass es korrekt sei, dass die Bürgschaft des Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer der E.GmbH. zur Sicherung seiner Einkünfte eingegangen worden ist. Da es sich bei den Einkünften um solche aus nichtselbständiger Arbeit handle, liege kein Betriebsvermögen vor. Die Anführung in der Berufung sei lediglich zur anschaulicherem Darstellung der Problematik einer nachträglich Inanspruchnahme erfolgt.

Eine betriebliche Veranlassung der Bürgschaft liegt also – auch nach den klaren Ausführungen des steuerlichen Vertreters – im gegenständlichen Fall nicht vor, und gehen daher die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 1998 und in der

Berufung betreffend die Literaturstellen Doralt und Quantschnigg/Schuch ins Leere, da sowohl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 32 Tz 11.5 eindeutig (z.B. "Verluste aus dem Ausfall ehemaliger **betrieblich begründeter** Forderungen, ... Zahlungen von Zinsen sowie Wertsicherungsbeträgen zu seinerzeit **betrieblich begründeten** Verbindlichkeiten ...") als auch Doralt § 32 Tz 74 (z.B. "Nach der Betriebsveräußerung bzw Betriebsaufgabe anfallende **Schuldzinsen für betrieblich begründete Verbindlichkeiten ...**") die seinerzeitige betriebliche Veranlassung als Voraussetzung für nachträgliche Betriebsausgaben anführen. Da keine betrieblich begründeten Forderungen im gegenständlichen Fall vorliegen, gilt gleiches auch für die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. betreffend die Abzugsfähigkeit von ausgefallenen Forderungen als nachträgliche Betriebsausgaben.

Der Bw. beantragt in weiterer Folge die Zahlungen aus der Inanspruchnahme aus der Bürgschaftsverpflichtung als **nachträgliche Werbungskosten** aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund folgender Argumenten zu berücksichtigen:

- Die Bürgschaftsverpflichtung sei zur Sicherung der Einkünfte als Geschäftsführer eingegangen worden.
- Die Übernahme der Bürgschaft beruhe auf keinem Gesellschafterbeschluss und auch sonst nicht aus der Gesellschaftersphäre, sondern sei durch die Geschäftsführer zu vertreten gewesen. Da in der Generalversammlung keine Haftung zu holen gewesen sei, hätte er als einziger Gesellschafter sicher nicht die Bürgschaft übernommen, sondern habe dies ausschließlich in seiner Funktion als Geschäftsführer getan.
- Da der Bw. als Geschäftsführer das Wachstum der Gesellschaft habe vorantreiben wollen, um die Zukunft der Gesellschaft auf eine langfristige Basis zu stellen, habe er sich – als einzige Alternative – gezwungen gesehen, in seiner Funktion als Geschäftsführer eine Wechselsbürgschaft einzugehen.
- Durch das rasante Umsatzwachstum seien natürlich die Einnahmen des Bw. als Geschäftsführer – und zwar langfristig betrachtet in entsprechender Höhe – gesichert gewesen. Auch dies zeige eindeutig den Konnex zwischen der Wechselbürgschaft und den Einnahmen als Geschäftsführer.
- Dass bei Eintreffen der Unternehmensprognosen eine entsprechende Gehaltserhöhung vereinbart gewesen sei, untermauere nur zusätzlich den inneren Zusammenhang zwischen der Wechselbürgschaft und der Funktion des Bw. als Geschäftsführer und leitender Angestellter (Dienstnehmer).
- Durch die steigenden Umsätze und die gute Platzierung am Markt hätte der Bw. begründete Aussichten auf hohe Steigerungen des Gehaltes bei Umsetzung seines als Geschäftsführer entworfenen Geschäftsplanes gehabt.

Diesen Argumenten hält der unabhängige Finanzsenat Folgendes entgegen:

Unbestritten ist, dass der Bw. im Jahre 1992 die Haftung als Wechselbürge für einen Kredit der E.GmbH. übernommen hat (vgl. Schreiben der T.Bank vom 11. April 1997, E-Akt 1997/S 59). Dadurch hat er als Gesellschafter der GmbH dieser gegenüber eine Leistung erbracht. Einkommensteuerrechtlich stellt es keinen Unterschied dar, ob der Bw. als Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob er spätere Einlagen tätigt oder ob er als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt bzw deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen. Die mit der Bezahlung dieser Schulden im Zusammenhang stehenden Aufwendungen stellen daher Anschaffungskosten einer Kapitalanlage dar. Wenn auch der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Einkünfte des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit geführt hat, so war dies erst die weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der GmbH gewesen. Die Übernahme der Haftungen im Jahr 1992 (und in der Folge der Schulden der GmbH) durch den Bw. diente damit wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der nichtselbständigen Einkünfte des Bw. (vgl. VwGH 7.9.1993, 90/14/0028).

Zur Rechtsprechungslinie in diesem Sinne sei für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 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. "

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. auf die mangelnde Werthaltigkeit der Beteiligung verweist, und daraus folgert die Haftung als Gesellschafter wäre vollkommen sinnlos gewesen, ist zu entgegnen, dass es bei der Zuordnung der Aufwendungen für eine vom Gesellschafter-Geschäftsführer eingegangene Bürgschaft zur Gesellschafterphäre – auch mit Hinweis auf die zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnisse – nicht auf die Werthaltigkeit der Beteiligung ankommt.

Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. im Hinblick darauf, dass das angeführte rasante Umsatzwachstum eindeutig den Konnex zwischen der

Wechselbürgschaftsverpflichtung und den Einnahmen als Geschäftsführer zeige, können der Berufung insofern nicht zum Erfolg verhelfen, da das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung – wie bereits festgehalten wurde – in erster Linie aus der Stellung als Gesellschafter bedingt ist (vgl. o.a. VwGH Erkenntnisse) und erst in zweiter Linie möglicherweise den Einkünften als Geschäftsführer zugute kommt. Daran ändert auch nichts, dass - laut den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 1999 - bei Eintreffen der Unternehmensprognosen eine entsprechende Gehaltserhöhung für den Geschäftsführer vereinbart gewesen sei. Daher gehen die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw., die vereinbarte Gehaltserhöhung bei Umsetzung seines als Geschäftsführer entworfenen Geschäftsplanes und bei Eintreffen der Unternehmensprognosen untermauere zusätzlich den inneren Zusammenhang zwischen der Wechselbürgschaft und der Funktion des Bw. als Geschäftsführer und leitender Angestellter (Dienstnehmer) ins Leere.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 1998 und in der Berufung ergänzend darauf hinweist, dass selbst bei Gesellschaftern insofern eine Abzugsfähigkeit bestehe, als zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft noch keine Endbesteuerung der Einkünfte aus Dividenden einer GmbH vorgelegen sei und damit gem. § 20 Abs. 2 EStG 1988 kein Abzugsverbot gegeben sei, ist auf Folgendes zu verweisen: Gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16). Die zu prüfende Frage im gegenständlichen Verfahren ist nun, ob es sich bei den vom Bw. im Jahre 1997 geleisteten Zahlungen auf Grund der von ihm eingegangen Wechselbürgschaft, sowie der Zahlung an den Masseverwalter der K.GmbH, um Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen handelt. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wird der Begriff der Werbungskosten am engsten gefaßt. Darunter fallen ausschließlich die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängenden Aufwendungen, nicht aber die den Vermögensstamm betreffenden Ausgaben (siehe Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer III B, § 27 Tz 35). Verluste am Stammvermögen sind demnach nicht abzugsfähig, ebensowenig Aufwendung zur Vermeidung von Kapitalverlusten. Auch Verluste aus Bürgschaften, die – wie im gegenständlichen Fall – vom Gesellschafter übernommen wurden, sind keine Werbungskosten (siehe Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 16 Abs. 1 allgemein, Tz 9 Seite 46). Denn es soll einkommensteuerrechtlich – wie oben ausgeführt – nicht differenziert werden, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob er später Einlagen tätigt oder ob er – wie der Bw. – als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt, ohne bei ihr Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit

einkommensteuerlich keine Berücksichtigung finden kann (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/13/0064). Daher ist es im gegenständlichen Verfahren nicht von Belang, dass zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft noch keine Endbesteuerung der Einkünfte aus Dividenden einer GmbH vorgelegen ist.

Werbungskosten betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen scheiden also deshalb aus, da es sich – bei den Zahlungen aus einer Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft für die Gesellschaft, sowie der Inanspruchnahme der Gesellschaft im Konkurs eines anderen Unternehmens – um Aufwendungen auf den Vermögensstamm und nicht um Aufwendungen betreffend die Ertragssphäre handelt.

Auf die Verweise in den Schriftsätze des steuerlichen Vertreters des Bw. (vgl. z.B. Verweis auf das Schreiben des RA Dr.L vom 2. Dezember 1998), die Zahlungen an den Masseverwalter Dr.G seien "aufgrund der **persönlichen Haftung** des Bw. in seiner Eigenschaft als Liquidator der E.GmbH." erfolgt, ist zu entgegnen, dass der Bw. in seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer Schulden der GmbH bezahlt hat und damit primär den Untergang (Konkurs) verhindert hat. Wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer Verpflichtungen (Schulden) der Gesellschaft übernimmt, so sind die ihm erwachsenden Aufwendungen grundsätzlich als Gesellschaftereinlagen zu werten, die ebensowenig als Werbungskosten abzugsfähig sind wie andere Einlagen, die der Gesellschaft zugeführt werden (vgl. dazu die Ausführungen zu den Aufwendungen betreffend Wechselbürgschaftsübernahme). Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw., dass die Zahlung des Bw. an den Masseverwalter der K.GmbH insofern geleistet werden mussten, als der Bw. diese Zahlungen aufgrund der Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer (Liquidator) habe leisten müssen, gehen über die Behauptungsebene nicht hinaus. Der Bw. hat auf Vorhalt des Finanzamtes vom 17. November 1998, indem er aufgefordert wurde, die beantragten Werbungskosten dem Grund und der Höhe nach nachzuweisen, sowie im weiteren Verlauf des Verfahrens keine genaueren Angaben dazu gemacht, warum die Zahlung als nachträgliche Werbungskosten bei den nichtselbstständigen Einkünften zuzuordnen sein soll, sondern nur wiederholt darauf verwiesen, dass die Zahlung an den Masseverwalter Dr.G aufgrund der persönlichen Haftung des Bw. in seiner Eigenschaft als Liquidator der E.GmbH. erfolgt sei. Die Übernahme von Schulden der GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer führt ebensowenig wie die das Eingehen einer Verpflichtung (z.B. Bürgschaft) zugunsten der GmbH mit anschließender persönlicher Haftung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zu Werbungskosten beim Gesellschafter-Geschäftsführer, denn zu den beruflichen Obliegenheiten eines Geschäftsführers gehört nicht die Verpflichtung, Haftungen bzw. Zahlungsverpflichtungen für die Gesellschaft zu übernehmen. Zu einer Inanspruchnahme als ehemaliger Geschäftsführer und daraus resultierende nachträgliche Werbungskosten wird auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 10.9.1987, 86/13/0149 verwiesen.

Wenn der Bw. ins Treffen führt, die Zahlungen an den Masseverwalter seien zur Abwendungen des Konkursverfahrens, zur Sicherung der Einkünfte und zwar sowohl als Geschäftsführer bzw. Liquidator der E.GmbH. als auch als Geschäftsführer der E.OHG zwingend erforderlich gewesen sei, ist er auf die o.a. höchstgerichtlichen Aussagen zur Zuordnung von Aufwendungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu verweisen (vgl. VwGH 24.1.1990, 86/13/0162 und VwGH 20.12.2000, 98/13/0029).

Die Zahlungen des Bw. an den Masseverwalter der K.GmbH sind keine Aufwendungen, die mit der ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit wirtschaftlich zusammenhängen, und sind daher als nachträgliche Werbungskosten nicht abzugsfähig.

Darüberhinaus ist festzuhalten, dass die Überweisung an den Masseverwalter laut dem in Berufungsverfahren vorgelegten Bankbeleg am 25. März 1998 erfolgt ist und daher eine steuerliche Berücksichtigung im Jahr 1997 unter Bedachtnahme auf § 19 EStG 1988 nicht in Betracht kommt.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. alternativ Sonderbetriebsausgaben im Bereich der E.OHG als denkbar erachtet ist zu entgegnen, dass Sonderbetriebsausgaben betreffend die Zahlung an den Masseverwalter der K.GmbH schon deshalb nicht vorliegen, da diese Zahlung eindeutig im Zusammenhang mit der E.GmbH. geleistet wurde. Davon abgesehen können Sonderbetriebsausgaben nicht im Einkommensteuerverfahren geltend gemacht werden, sondern sind im Einkünftefeststellungsverfahren zu berücksichtigen.

Es kann aber auch nichts anders für den Liquidator als für den Gesellschafter-Geschäftsführer betreffend die Beurteilung des Vorliegens von nachträglichen Werbungskosten gelten. Schuldübernahmen für die GesmbH durch den Liquidator stellen Einlagen dar, auch solche die – wie der steuerliche Vertreter des Bw. ausführt – zur Abwendung eines allenfalls drohenden sonstigen Konkurses dienen. Sie können nicht als Aufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers umgedeutet werden.

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. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass zu prüfen ist, ob die in Streit stehenden Aufwendungen gegebenenfalls die gesetzlichen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 erfüllen und Folge dessen steuermindernd zu berücksichtigen sind.

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 geforderten Kriterien erfüllen muss, sondern die dieser Rückzahlung zu Grunde liegende Verpflichtung. Dem Steuerpflichtigen muss somit bereits die Haftungs- bzw. Bürgschaftsübernahme selbst

zwangsläufig erwachsen sein und er darf sich ihr weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen entziehen können. Aus welchen Gründen auch immer der Steuerpflichtige in weiterer Zukunft auf Grund der übernommenen Haftung in Anspruch genommen und letztendlich zur Rückzahlung verpflichtet wird, ist nicht entscheidungsrelevant.

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.

Der Bw. hat 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 E.GmbH. oblag. Diese Ausführungen gelten sinngemäß für die Zahlungen des Bw. an den Masseverwalter im Konkurs der K.GmbH.

Aber selbst wenn die übrigen Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 gegeben wären, ist darauf zu verweisen, dass gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung nur zu berücksichtigen ist, soweit sie einen Selbstbehalt übersteigt. Aufgrund des Einkommens des Bw. (vgl. E-Akt/1997, S 32) und unter Berücksichtigung der den Selbstbehalt vermindernden drei Prozentpunkte übersteigt der Selbstbehalt die beantragten Werbungskosten des Bw.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Juli 2004