



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H K, Adresse vom 5. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden vom 7. November 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge geben (wie Berufungsvorentscheidung).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	18.565,44 €	Einkommensteuer	3.347,50 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-3.319,35 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (wie Berufungsvorentscheidung)				28,12 €

Entscheidungsgründe

An der DSC GmbH war der Bw. mit 75 % beteiligt, wobei die restlichen 25 % von A H , geboren 16. Mai 1967 gehalten wurden. Handelsrechtlicher Geschäftsführer dieser Gesellschaft waren K H und A H , wobei die Funktion als Geschäftsführerin A H bis 1. Juni 1994 innehatte. Der Bw. hatte die Funktion als Geschäftsführer bis zur Mitteilung des Insolvenzgerichtes bis 19. Dezember 1998 inne. Über die DSC GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 15. Dezember 1998, Zahl der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des

Landesgerichtes Wels vom 17. März 2000, Zahl1 wurde der Konkurs nach Verteilung gemäß § 139 KO aufgehoben. Die Firma wurde gemäß § 40 FBG gelöscht. Die Gesellschaft ist in Folge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2001 erklärte der Abgabepflichtige ua. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -99.919 S (Verlust).

Weiters erklärte er bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Verlust von 4.330 S. Aus den Beilagen geht hervor, dass er die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit folgendermaßen ermittelte:

Haftung als Geschäftsführer für die DSC GmbH.

	Ausgaben	Einnahmen
Zinserträge		6.697,55 S
Gehaltspfändung	99.919,00 S	
Zinsen an Masse	6.697,55 S	
Ausgabenüberschuss	99.919,00 S	

Aus einer weiteren Beilage ergibt sich der Verlust aus Vermietung und Verpachtung 2001 in folgender Höhe:

Einnahmen (brutto)	
aus Miete	59.400,00 S
aus Betriebskosten	4.036,25 S
Werbungskosten	
AfA 1,5 % vom Einheitswert von 423.225,00 S ergibt	6.348,00 S
Grundsteuer 50 %	1.111,88 S
Kanal, Müll, Wasser 50 %	906,25 S
an Masse für Haftungen	50.400,00 S
Überschuss der Werbungskosten	4.329,88 S

Im **angefochtenen Einkommensteuerbescheid** wurde der Verlust bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht anerkannt, sondern positive Einkünfte in Höhe von 6.698 S angesetzt.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurden positive Einkünfte in Höhe von 55.070 S angesetzt.

Zur Begründung hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Steuererklärung verwies das Finanzamt auf das Berufungsverfahren 1999.

Mit **Schriftsatz vom 5. Dezember 2002** erhob der Abgabepflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 **Berufung** und beantragte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit -113.302 S (Verlust) anzusetzen.

Begründend führte er an:

„In der Steuererklärung 2001 wurde der Verlust aus selbständiger Arbeit mit 99.919 S angegeben. Lt. Bescheid vom 7. November wurden lediglich die Zinseinnahmen aus dem Massekonto in Höhe von 6.698 S angesetzt. Begründet wurde die Abweichung von der Steuererklärung mit der Vorgangsweise beim Berufungsverfahren aus 1999. Damals wurde die Haftung für die Schulden aus Geschäftsführertätigkeit nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Auch diesmal wurde die Haftung gestrichen.

Im Jahr 2001 wurde jedoch vom Massekonto eine Akontozahlung an den Masseverwalter Herr Mag. KB in Höhe von 120.000 S geleistet (15. Jänner 2001). Wenn also die einbehaltene Haftung für die Schulden nicht als Werbungskosten anerkannt wird, so sind jedenfalls die Ausgaben für den Masseverwalter Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG. Nach Ansatz dieser Ausgabe ergibt sich nach Verrechnung mit den Zinseinnahmen der oben angeführte Verlust.“

Als Beilage zur Berufung wurde eine Seite des Buchungsjournals von Mag. KB als Masseverwalter im Konkurs des K H vorgelegt, wo mit Datum 15. Jänner 2001 im Buchungstext „Entlohnung / Masseverwaltervorschuss“ der Betrag von 120.000 S angeführt ist.

Weiters liegt im Akt ein **Schreiben des Rechtsanwaltes Mag. KB** als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Ing. K H , datiert vom 14. April 2003, eingebracht beim Finanzamt Gmunden am 15. April 2003 mit folgendem Inhalt:

„In Beantwortung Ihres Ersuchens um Ergänzung darf ich wie folgt Stellung nehmen:

Wie ich bereits in meinem ersten Bericht vom 25. Februar 1999 an das Konkursgericht anführte, war alleinige Ursache für die Insolvenz des Gemeinschuldners die Übernahme der persönlichen Haftungen für die Firma 'DSC GmbH'. Sämtliche in Konkurs angemeldeten Forderungen stehen im

Zusammenhang mit der Ausübung der Geschäftsführertätigkeit und der damit verbundenen persönlichen Haftungen durch den Gemeinschuldner (Forderungsprüfung; Prüfungsprozesse; Anfechtung etc...) und wurde erstmals am 10. Jänner 2001 ein Antrag auf Vorschuss gemäß § 125 Abs. 3 KO gestellt.

Da die zu beanspruchenden Kosten jedenfalls über dem gewährten Kostenvorschuss liegen werden, im Übrigen ein relativ geringer Aufwand mit der Vermietung, der dem Gemeinschuldner eigentümlichen Liegenschaft verbunden ist, waren sämtliche im Jahr 2001 von der Masse an mich geleisteten Zahlungen betrieblich bedingt. Meine Tätigkeit, die sich auf die Liegenschaft bezieht, ist ebenfalls primär betrieblich bedingt, da diese im Zusammenhang mit der Anfechtung des bestehenden Mietvertrages sowie der Verwertung derselben stehen. „

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2003** wurde der Berufung teilweise Folge gegeben. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden unverändert mit 6.698 S angesetzt und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde ein Überschuss von 35.070 S der Einkommensteuerbesteuerung zu Grunde gelegt und der Bescheid vom Finanzamt so begründet:

„Da der Konkurs bei Erfüllung des "Einlagetatbestandes" hervorgerufen wurde – vergleiche ihr eigenes Vorbringen und das Rechtsmittelverfahren für 1999 – konnte ihrer Berufung nur insofern stattgegeben werden, als von der Tätigkeit des Masseverwalters auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst wurden, wobei wiederum auf ihr Vorbringen hinzuweisen ist. Der Masseverwalteranteil für Vermietung und Verpachtung wird mit ein Sechstel geschätzt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sohin um 20.000 S gekürzt.“

Im als Berufung bezeichneten Schreiben vom 4. Juli 2003, welches als **Vorlageantrag zu werten ist**, verlangte der Masseverwalter die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit -113.302 S festzusetzen.

„Begründung: Wie schon in der Begründung zur Erstberufung vom 4. Dezember 2002 dargelegt wurde, wurden als Betriebsausgaben im Jahr 2001 nicht die Gehaltspfändungen und Überweisungen auf das Massekonto des Masseverwalters, Herrn Mag. KB angesetzt, sondern die tatsächlichen Massekosten, eine Akontozahlung an den Masseverwalter in Höhe von 120.000 S als dessen Honorar.

Herr K H war bis zur Insolvenz der "DSC GmbH" deren Geschäftsführer und erzielte aus dieser Funktion Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Um seine Einkünfte zu erhalten und zu sichern musste Herr H persönliche Haftungen eingehen. Werbungskosten bzw. Ausgaben sind per Definition des § 16 Abs. 1 EStG "Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen."

Aufwendungen, die nach Beendigung des Betriebes anfallen, sind bei Vorliegen eines Zusammenhanges abzugsfähig (Rz. 1097 EStR).

Bürgschaften sind gemäß Rz. 3463 EStR Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG, wenn sie drohen (Rückstellung) bzw. schlagend werden.

Der Einwand der Berufungsbehörde erster Instanz:

"Da der Konkurs bei Erfüllung des Einlagetatbestandes hervorgerufen wurde, bezieht sich vermutlich auf das VwGH-Erkenntnis 96/15/0004, das in den EStR Rz. 3463 zitiert wird. Darin wird jedoch nur auf die Gesellschafterstellung Bezug genommen (ausdrücklich im Zusammenhang mit seiner Gesellschafterstellung)." Herr Hauzenberger haftet für die Schulden der GmbH allerdings aus seiner Geschäftsführerstellung heraus und nicht als Gesellschafter.

Zu unserem Rechtsmittelverfahren 1999 sei gesagt, dass damals nur die Anerkennung des Geldflusses von Herrn H weg auf das Massekonto (Gehaltspfändung) als Betriebsausgabe verweigert wurde. Im laufenden Verfahren wurden jedoch die tatsächlichen Massekosten nicht als Betriebsausgabe akzeptiert.

Weiters ist nicht einzusehen, warum Ausgaben des Massekontos nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, Einnahmen (Zinserträge) jedoch sehr wohl der Einkommensteuer unterzogen werden – und zwar bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Diese Zinserträge machten im Jahr 2001 6.697,55 S aus."

Mit **Vorlagebericht vom 11. September 2003** wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsverfahren ist strittig, ob die Zahlung einer Akontozahlung im Konkursverfahren des Bw. an die Masse zur Abdeckung der Aufwendungen des Masseverwalters Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit als (ehemaliger) Geschäftsführer der GesmbH darstellen bzw. soweit die Tätigkeit des Masseverwalters sich auf die Vermietung der Liegenschaft bezieht, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2003 wurde der Teil der Akontozahlung, der auf die Vermietung und Verpachtung entfällt, mit einem Sechstel geschätzt, sodass ein Betrag von 20.000 S als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkannt wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich in Hinblick auf die Ausführungen des Masseverwalters, dass mit der Vermietung ein relativ geringer Aufwand verbunden gewesen sei, dieser Beurteilung des Finanzamtes an.

Zum Abzug des restlichen Betrages als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus der Geschäftsführertätigkeit ist Folgendes zu sagen:

Aufgrund seiner Beteiligung von 75 % an der GesmbH sind gemäß § 22 EStG seine Einkünfte selbständige Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

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

Aufgrund der zitierten Gesetzesstelle ist zu überprüfen, ob diese Aufwendungen tatsächlich durch den Betrieb (Geschäftsführertätigkeit) veranlasst sind oder ob sie mit seiner Stellung als 75 %-Gesellschafter bei der GesmbH zusammenhängen.

Für die Anerkennung als Betriebsausgaben müssen Aufwendungen entsprechend der Bestimmung des § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sein. Werden Zahlungen aufgrund einer Haftung oder Bürgschaft geleistet, ist es entscheidend aus welchem Grund die Haftung oder Bürgschaft ursprünglich eingegangen wurde.

Entscheidungswesentlich, ob diese Zahlungen Betriebsausgaben sind oder nicht, ist daher die Beantwortung der Frage, ob die Übernahme dieser Haftungen im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit erfolgte, oder ob die Übernahme der Haftung für die GmbH mit seiner Stellung als 75 %-Gesellschafter der GmbH zusammenhängt.

Nach einhelliger österreichischer Lehre und nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bürgschaftszahlungen eines Gesellschaftergeschäftsführers in erster Linie durch dessen Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich diese damit einem Abzug als Betriebsausgaben bei den Geschäftsführereinkünften (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz. 330 zu § 4 bzw. Tz. 220 zu § 16, Stichwort: Bürgschaften; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, Seite 73; VwGH vom 24. Jänner 1990, 86/13/0162; zuletzt 3. August 2004, 99/13/0252).

Danach stellt es einkommensteuerlich nämlich keinen Unterschied dar, ob der Bw. als Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, dass in der Folge durch Verlust verloren geht, ob er später Einlagen tätigt oder ob er als Bürge (als Garant) Schulden der Gesellschaft zahlt, ohne bei dieser Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich lt. herrschender Lehre und Rechtsprechung um Kapitalanlagen. Wenn auch der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der

Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit führen kann (bzw. führte) ist dies erst die weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten (VwGH vom 24. Jänner 1990, 86/13/0162).

Umgelegt auf den konkreten Sachverhalt ergibt sich somit, dass das Eingehen von Haftungen und Bürgschaften durch den Bw. für Schulden der Gesellschaft durch dessen Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und nicht durch seine Tätigkeit als Geschäftsführer.

Im Hinblick auf die Beteiligungshöhe von 75 % ist auch auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu verweisen, dass bei der Prüfung der Intensität der Beziehung es vor allem auf die Höhe der Beteiligung ankommt: Je höher nämlich die Beteiligung des Gesellschafter/Geschäftsführers ist, umso mehr spricht dafür, eine innere wirtschaftliche Verbindung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen anzunehmen und von nachträglichen Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung auszugehen.

Aufgrund der dargestellten Erwägungen konnte dem Berufungsbegehren diesbezüglich nicht entsprochen werden.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die strittigen Aufwendungen des Bw. auch nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anerkannt werden konnten, da es sich lt. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 5. Juli 1988, 85/14/0111, 20. Juni 1990, 90/13/0064) bei Zahlungen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, die dazu dienen die Gesellschaft mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, immer um Kapitalanlagen handelt, deren Verlust einkommensteuerlich ebenso wenig Berücksichtigung finden kann, wie bspw. die Wertminderung von Aktien im Privatvermögen oder die Uneinbringlichkeit privater Geldforderungen.

Insgesamt konnte daher der Berufung nur teilweise (hinsichtlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; wie Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2003) Folge gegeben werden.

Zur Berechnung der Einkommensteuer wird auf die Beilage verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 27. April 2009